

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

**ΔΙΕΘΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ : ΔΑΣΚΑΛΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ
Α.Μ.: 5866**

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: ΧΑΤΖΑΚΗ ΜΑΡΙΑ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ – ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2009

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Πρόλογος..... ΣΕΛΙΔΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο – ΥΛΙΚΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

	ΣΕΛΙΔΕΣ
1.1 Επιλογή λογιστικής πολιτικής.....	1
1.2 Μοντέλα κόστους.....	2
1.3 Μοντέλο επανεκτίμησης.....	2
1.4 Κανονισμός επανεκτίμησης.....	2-3
1.5 Επανεκτίμηση και <<δημιουργική λογιστική>>.....	3
1.6 Λογιστικός Χειρισμός Επανεκτίμησης.....	3-4
1.7 Καταχώριση διαφοράς επανεκτίμησης.....	4
1.8 Σχεδιάγραμμα λογιστικού χειρισμού επανεκτίμησης.....	5
1.9 Πραγματοποίηση του αναγνωρισμένου κέρδους από επανεκτίμηση.....	6
1.10 Σκοπός της απόσβεσης.....	6-7
1.11 Γενικοί κανονισμοί.....	7-8
1.12 Αποσβεστέο Ποσό και Περίοδος Απόσβεσης.....	8
1.13 Υπολειμματική Αξία.....	8-9
1.14 Έναρξη και Διακοπή Απόσβεσης και Ωφέλιμη Ζωή.....	9-10
1.15 Γη και Κτίρια.....	10
1.16 Μέθοδοι Κατανομής Αποσβεστέου Ποσού.....	10-12
1.17 Αναθεώρηση της Μεθόδου Απόσβεσης.....	12
1.18 Αναθεώρηση της Ωφέλιμης Ζωής.....	13
1.19 Το Φαινόμενο της «Μη-απόσβεσης».....	13-14

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο - ΑΚΙΝΗΤΑ ΓΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΗ

2.1 ΜΟΝΤΕΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

2.1.1 Γενικός Κανονισμός

15

2.1.2 Μοντέλο Κόστους του ΚΕΦ 1.....

15

2.2 ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

2.2.1 Μεταβολές στη Χρήση ενός Ακινήτου οι Οποίες Δικαιολογούν Αναταξινόμησή του.....

16

2.2.2 Μεταφορές όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Κόστους.....

16-17

2.2.3 Μεταφορές όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Δίκαιης Αξίας.....

17-18

2.2.4 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού για Μεταφορές Ακινήτων.....

19

2.3 ΕΚΠΟΙΗΣΕΙΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

2.3.1 Γενική Αρχή Αποαναγνώρισης.....

19-20

2.3.2 Αντικατάσταση Μέρους του Ακινήτου.....

20

2.3.3 Αυξήσεις ή Ζημιές από Αποσύρσεις ή Εκποιήσεις.....

21

2.3.4 Αποζημιώσεις από Τρίτα Μέρη για Απομειώσεις, Ζημιές κλπ.....

21-22

2.4 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

2.4.1 Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις Όταν Εφαρμόζεται είτε το Μοντέλο Δίκαιης Αξίας είτε το Μοντέλο Κόστους.....

22-23

2.4.2 Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις Όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Δίκαιης Αξίας....

24-25

2.4.3 Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις Όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Κόστους.....

25-26

2.4.4 Παράδειγμα Γνωστοποίησης.....

27-31

2.5 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

2.5.1 Μοντέλο Δίκαιης Αξίας.....

31-32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο – ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

3.1 Φορολογικές Ζημιές.....

33

3.2 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

	ΣΕΛΙΔΕΣ
3.2.1 Γενικά.....	
33-35	
3.2.2 Τι Είναι η Αναβαλλόμενη Φορολογία.....	
35	
3.2.3 Φορολογική Βάση για Στοιχεία Ενεργητικού.....	
35	
3.2.4 Φορολογική Βάση για Υποχρεώσεις.....	
36	
3.2.5 Προσωρινές Διαφορές.....	
36-37	

3.3 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

3.3.1 Βασικός Κανονισμός.....	
37	
3.3.2 Εξαιρέσεις από το Βασικό Κανονισμό.....	
37-38	
3.3.3 Παραδείγματα Φορολογητέων Προσωρινών Διαφορών.....	
38	
3.3.4 Η Λογική της Δημιουργίας Φορολογικής Υποχρέωσης.....	
39	
3.3.5 Επανεκτιμήσεις Στοιχείων Ενεργητικού.....	
40	
3.3.6 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού Επανεκτίμησης.....	
41	

3.4 ΑΦΑΙΡΕΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

3.4.1 Βασικός Κανονισμός.....	
41	
3.4.2 Εξαιρέσεις από το Βασικό Κανονισμό.....	
42	
3.4.3 Πίνακας αφαιρετέων Προσωρινών Διαφορών.....	
42	
3.4.4 Η Λογική της Δημιουργίας Φορολογικού Στοιχείου Ενεργητικού.....	
43	

3.5 ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

3.5.1 Γενικός Κανονισμός.....	
43-44	
3.5.2 Πιθανά Μελλοντικά Φορολογητέα Κέρδη.....	
44	
3.5.3 Επανεκτίμηση Μη-αναγνωρισμένων Αναβαλλόμενων Φορολογικών Στοιχείων Ενεργητικού.....	
44	

3.6 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ, ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

3.6.1 Δημιουργία Προσωρινής Διαφοράς.....	45
--	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40 – ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

	ΣΕΛΙΔΕΣ
4.1 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά την Έναρξη της Μίσθωσης.....	
46	
4.2 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά τη Διάρκεια της Μίσθωσης.....	
47	
4.3 Κατασκευαστής ή Έμπορος Εκμισθωτής.....	
48-49	

4.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ - ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ

ΣΕΛΙΔΕΣ

4.4.1 Γενικά.....	
49	
4.4.2 Λογιστικός Χειρισμός.....	
49-50	
4.4.3 Γνωστοποιήσεις.....	
50	

4.5 ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑΥΤΟΧΡΟΝΗ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ

ΣΕΛΙΔΕΣ

4.5.1 Γενικά.....	
51	
4.5.2 Δημιουργική λογιστική.....	
51	
4.5.3 Λογιστικός Χειρισμός από Πωλητές Μισθωτές.....	
51-52	
4.5.4 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Αναμίσθωση.....	
52	
4.5.5 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Λειτουργική Επαναμίσθωση.....	53
4.5.6 Λογιστικός χειρισμός από αγοραστές εκμισθωτές.....	
54	

4.6 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΟΥΣΙΑΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΝΟΜΙΚΗ ΥΠΟΣΤΑΣΗ ΜΙΑΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

4.6.1 Το Θέμα.....	
54	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 50- ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΥΝΕΝΟΗΣΕΙΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

5.1 Επιχειρηματικές συνενώσεις.....	
55	

5.2 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΚΑΙΗΣ ΑΞΙΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΙΜΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΑΝΕΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΞΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΗ ΟΝΤΟΤΗΤΑ

ΣΕΛΙΔΕΣ

5.2.1	Στοιχεία Ενεργητικού με Αβέβαιες Ταμειακές Ροές (Προβλέψεις για Μείωση Αξίας).....	55-56
5.2.2	Στοιχεία Ενεργητικού που Υπόκεινται σε Λειτουργικές Μισθώσεις στις Οποίες ο Εξαγοραζόμενος είναι ο Εκμισθωτής.....	56
5.2.3	Στοιχεία Ενεργητικού τα Οποία ο Εξαγοραστής Σκοπεύει να Μη Χρησιμοποιήσει ή να Χρησιμοποιήσει με Τρόπο Διαφορετικό από Εκείνο που θα Χρησιμοποιούσαν Άλλοι Συμμετέχοντες στην Αγορά.....	56
5.2.4	Συμφέρον Άνευ Ελέγχου στην Εξαγοραζόμενη Οντότητα.....	57
5.2.5	Κατευθυντήριες Γραμμές για τον Καθορισμό της Δίκαιης Αξίας.....	57-59
5.3	ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΣΕΛΙΔΕΣ
5.3.1	Γενικά.....	59
5.3.2	Εξαιρέση στην Αρχή Αναγνώρισης: Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις.....	60
5.3.3	Εξαιρέσεις στις Αρχές Αναγνώρισης και Επιμέτρησης.....	61-62
5.3.4	Εξαιρέσεις στην Αρχή Επιμέτρησης.....	62-63
5.4	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ Ή ΑΥΞΗΣΗΣ ΕΥΚΑΙΡΙΑΚΗΣ ΑΓΟΡΑΣ	ΣΕΛΙΔΕΣ
5.4.1	Γενικά.....	64
5.4.2	Επιμέτρηση της Κατά-την-Ημερομηνία-Εξαγοράς Δίκαιης Αξίας του Συμφέροντος της Εξαγοράζουσας (Οντότητας) στην Εξαγοραζόμενη (Οντότητα) Χρησιμοποιώντας Τεχνικές Αποτίμησης.....	65
5.4.3	Ειδικοί Παράγοντες κατά την Εφαρμογή της Μεθόδου Εξαγοράς σε Συνενώσεις Αμοιβαίων Οντοτήτων.....	65-66
5.4.4	Αύξηση από Ευκαιριακή Αγορά.....	66-67
5.4.5	Μεταβιβαζόμενο Τίμημα.....	68
5.4.6	Ενδεχόμενο Τίμημα Εξαγοράς.....	69

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 60 – ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΞΕΧΩΡΙΣΤΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

6.1	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (ΕΧΚ)	ΣΕΛΙΔΕΣ
6.1.1	Γενικά.....	70
6.1.2	Απαλλαγή από την Υποχρέωση Παρουσίασης ΕΧΚ.....	70-71
6.2	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΧΚ	ΣΕΛΙΔΕΣ

6.2.1	Γενικά.....	71
6.2.2	Έλεγχος Θυγατρικών.....	72
6.2.3	Δυνητικά Δικαιώματα Ψήφου.....	72-73
6.2.4	Δυνητικά Δικαιώματα Ψήφου: Παραδείγματα Εφαρμογής των Προνοιών.....	73-79

6.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

6.3.1	Ενοποίηση «Γραμμή προς Γραμμή».....	79
6.3.2	Λεπτομερείς Διαδικασίες Ενοποίησης.....	79-80
6.3.3	Μέθοδοι Αποτίμησης του Συμφέροντος Άνευ Ελέγχου και της Υπεραξίας κατά την Εξαγορά μίας Θυγατρικής.....	80-81

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 70 – ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

ΣΕΛΙΔΕΣ

7.1	Γενικά.....	82
7.2	Τεχνική Προετοιμασίας – Άμεση Μέθοδος.....	82-83
7.3	Τεχνική Προετοιμασίας – Έμμεση Μέθοδος.....	83-84

7.4 ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

7.4.1	Επενδυτικές Δραστηριότητες.....	84-85
7.4.2	Συνέχεια Τεχνικής Προετοιμασίας – Άμεση και Έμμεση Μέθοδος.....	86

7.5 ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

ΣΕΛΙΔΕΣ

7.5.1	Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες.....	86-87
7.5.2	Συνέχεια Τεχνικής Προετοιμασίας – Άμεση και Έμμεση Μέθοδος.....	87

7.6 ΜΕΤΡΗΤΑ ΚΑΙ ΙΣΟΔΥΝΑΜΑ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

ΣΕΛΙΔΕΣ

7.6.1	Παρουσίαση.....	88
7.6.2	Συνέχεια Τεχνικής Προετοιμασίας – Άμεση και Έμμεση Μέθοδος.....	88

7.7 ΔΟΜΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

ΣΕΛΙΔΕΣ

7.7.1	Γενικά.....	89
-------	-------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 80 – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

	ΣΕΛΙΔΕΣ
8.1 Μέθοδοι Παρουσίασης.....	
90-91	
8.2 Παράδειγμα Παρουσίασης – Μέθοδος «Συνόλου Στοιχείων Ενεργητικού».....	
91-92	
8.3 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΛΗΡΟΥΣ (ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ)	
	ΣΕΛΙΔΕΣ
8.3.1 Επιλογή Παρουσίασης Μίας ή Δύο Καταστάσεων.....	
92	
8.3.2 Πληροφορίες που Πρέπει να Παρουσιάζονται στην Κατάσταση Πλήρους Εισοδήματος.....	
93-94	
8.3.3 Κέρδος ή Ζημιά για την Περίοδο.....	
94	
8.3.4 Άλλα Πλήρη Εισοδήματα για την Περίοδο.....	
95-96	
8.3.5 Πληροφορίες που Πρέπει να Παρουσιάζονται είτε στην Κατάσταση Πλήρους Εισοδήματος είτε στις Σημειώσεις.....	
96	
8.3.6 Μέθοδοι Παρουσίασης Κατάστασης Αποτελεσμάτων.....	
96-97	

	ΣΕΛΙΔΕΣ
ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ	
..... 98-110	

	ΣΕΛΙΔΕΣ
ΑΚΡΟΝΥΜΙΑ	
.....111-117	

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών IFAC, έθεσε ως στόχο την ανάπτυξη και βελτίωση ενός συντονισμένου ανά το παγκόσμιο λογιστικού επαγγέλματος με εναρμονισμένα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή απαιτεί όπως από το 2005, όλες οι δημόσιες εταιρείες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ετοιμάζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα κράτη-μέλη δικαιούνται να επεκτείνουν την εφαρμογή τους και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των υπολοίπων εταιρειών. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από λογιστές και ελεγκτές κατά την ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Ο αποκλειστικός σκοπός του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board), που εδρεύει στο Λονδίνο, είναι να εκδίδει ψηλής ποιότητας, κατανοητά και εφαρμόσιμα λογιστικά πρότυπα που απαιτούν την παρουσίαση διαφανών και συγκρίσιμων πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Είναι αξιοσημείωτο να αναφερθεί ότι ο Σύνδεσμος Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου (ΣΕΛΚ) έχει υιοθετήσει αυτά τα πρότυπα από το 1981 και όλα τα μέλη του έχουν υποχρέωση να παρουσιάζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων σύμφωνα με τα διεθνή αυτά πρότυπα. Είμαστε ιδιαίτερα περήφανοι γιατί στο θέμα της υιοθέτησης των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων η Κύπρος έχει προηγηθεί της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΥΛΙΚΑ ΚΑΙ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΕΝΑΡΓΗΤΙΚΟΥ

1.1 Επιλογή Λογιστικής Πολιτικής

- Ο λογιστικός χειρισμός των υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού μετά την αρχική αναγνώριση μπορεί να γίνει εφαρμόζοντας είτε το μοντέλο κόστους είτε το μοντέλο επανεκτίμησης:



- Η οντότητα πρέπει να επιλέξει ως λογιστική της πολιτική είτε το μοντέλο κόστους είτε το μοντέλο επανεκτίμησης και να εφαρμόζει την επιλεγείσα πολιτική σε όλη τη (συγκεκριμένη) **κατηγορία** των υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού.

1.2 Μοντέλο Κόστους

- Μετά την αναγνώρισή του ως στοιχείο ενεργητικού, ένα υλικό πάγιο στοιχείο πρέπει να λογιστικοποιείται στο κόστος του μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

1.3 Μοντέλο Επανεκτίμησης

- Μετά την αναγνώρισή του ως στοιχείο ενεργητικού, ένα υλικό πάγιο στοιχείο του οποίου η δίκαιη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα πρέπει να λογιστικοποιείται στο επανεκτιμημένο ποσό, το οποίο είναι η δίκαιή του αξία την ημερομηνία της επανεκτίμησης μείον οποιεσδήποτε μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και μεταγενέστερες συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.
- Όταν γίνει επανεκτίμηση τότε πρέπει να γίνονται επανεκτιμήσεις **με επαρκή συχνότητα**, έτσι ώστε η εκάστοτε λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από τη δίκαιη αξία του παγίου κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς.

1.4 Κανονισμοί Επανεκτίμησης

- Οι κανονισμοί επανεκτίμησης έχουν ως εξής:

(α) η δίκαιη αξία της γης και των κτιρίων συνήθως καθορίζεται από ενδείξεις της αγοράς μέσω εκτίμησης που συνήθως γίνεται από **ανεξάρτητους επαγγελματίες εκτιμητές**. Η δίκαιη αξία είναι συνήθως η **αγοραία αξία** με βάση την εκτίμηση. Εάν, για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας δεν υπάρχουν ενδείξεις από την αγορά λόγω της ειδικής φύσης του στοιχείου και λόγω του ότι το στοιχείο σπάνια πωλείται, εκτός ως μέρος μίας εν λειτουργία επιχείρησης, τότε η οντότητα ίσως χρειαστεί να υπολογίσει τη δίκαιη αξία χρησιμοποιώντας εισοδηματική προσέγγιση ή μία προσέγγιση αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης

(β) η συχνότητα των επανεκτιμήσεων εξαρτάται από τις μεταβολές στη δίκαιη αξία του στοιχείου που επανεκτιμάται. Όταν η δίκαιη αξία ενός επανεκτιμημένου στοιχείου διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία, χρειάζεται καινούργια επανεκτίμηση. Εάν υπάρχουν σημαντικές και ασταθείς μεταβολές στη δίκαιη αξία χρειάζεται **ετήσια** επανεκτίμηση ενώ όταν οι μεταβολές είναι ασήμαντες μπορεί να χρειάζεται επανεκτίμηση μόνο **κάθε 3 ή 5 έτη**

(γ) όταν αποφασιστεί η επανεκτίμηση ενός παγίου, τότε πρέπει να γίνει επανεκτίμηση **όλων των στοιχείων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία** π.χ. γη, γη και κτίρια, μηχανήματα, οχήματα κ.λπ.

(δ) τα στοιχεία μέσα σε **μία κατηγορία παγίων επανεκτιμούνται ταυτοχρόνως** ούτως ώστε να αποφευχθεί η επιλεκτική επανεκτίμηση και η αναφορά, στις ΧΚ, ποσών που αποτελούν κόστη και αξίες διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μία κατηγορία στοιχείων μπορεί να επανεκτιμάται σε κυλιόμενη βάση νοουμένου ότι η επανεκτίμηση της κατηγορίας συμπληρώνεται μέσα σε ένα μικρό χρονικό διάστημα και νοουμένου ότι οι επανεκτιμήσεις γίνονται τακτικά

(ε) οι τυχόν επιπτώσεις μίας επανεκτίμησης στη **φορολογία και αναβαλλόμενη φορολογία** λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΚΕΦ 3

1.5 Επανεκτίμηση και «Δημιουργική Λογιστική»

- Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το δικαίωμα της επιλογής μεταξύ μοντέλου κόστους και μοντέλου επανεκτίμησης που δίνει το ΔΛΠ 16, γίνεται αντικείμενο κατάχρησης από ορισμένες οντότητες για να δοθεί η δυνατότητα εφαρμογής **«δημιουργικής λογιστικής»**:

(α) οντότητες που θέλουν να δείχνουν **«διογκωμένα κέρδη»** δεν επιλέγουν την επανεκτίμηση έτσι ώστε οι αποσβέσεις να υπολογίζονται πάνω στο ιστορικό κόστος (μικρότερες αποσβέσεις = περισσότερα κέρδη), και

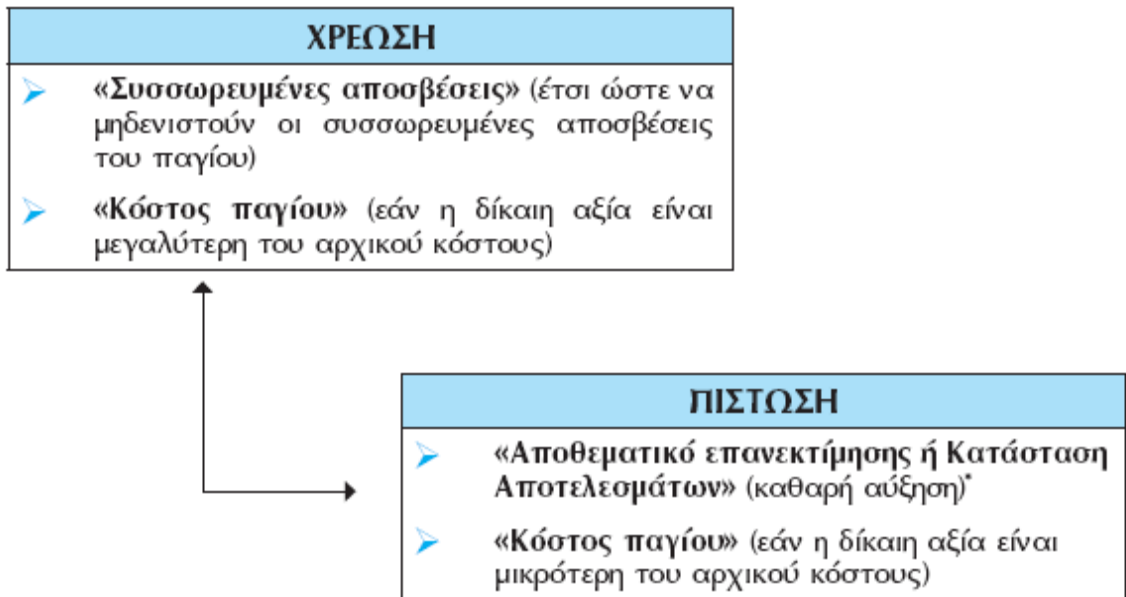
(β) οντότητες που θέλουν να δείχνουν **«ισχυρή Κατάσταση Χρηματο-οικονομικής Θέσης»** και **«χαμηλό δείκτη δανείων προς Ίδια Κεφάλαια»** επιλέγουν να επανεκτιμούν (δημιουργία αποθεματικού από επανεκτίμηση).

- Αυτό δημιουργεί πρόβλημα συγκρισιμότητας των ΧΚ διαφόρων οντοτήτων.

1.6 Λογιστικός Χειρισμός Επανεκτίμησης

- Υπάρχουν δύο εναλλακτικές μέθοδοι χειρισμού:

(α) Μέθοδος 1 – Μηδενισμός Συσσωρευμένων Αποσβέσεων



1.7

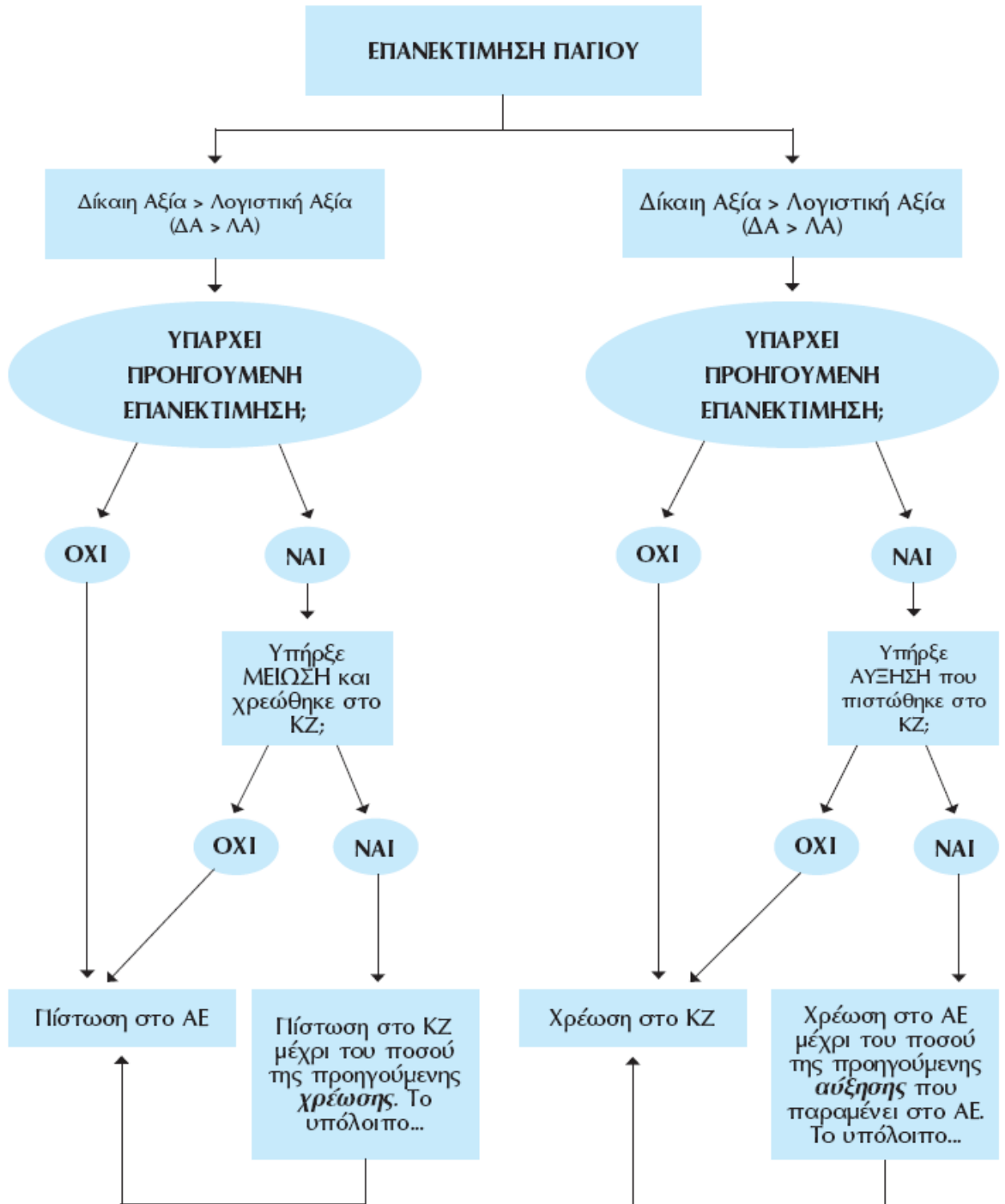
Καταχώριση

Διαφοράς Επανεκτίμησης

- Όταν υπάρχει **θετική** διαφορά επανεκτίμησης η αύξηση αναγνωρίζεται στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα και συσσωρεύεται στο «**Αποθεματικό Επαν-εκτίμησης**» (**ΑΕ**) στα ίδια Κεφάλαια. Σε περίπτωση, όμως, που η αύξηση καλύπτει μία προηγούμενη μείωση στο ίδιο πάγιο που είχε χρεωθεί στο Κέρδος ή Ζημιά (ΚΖ), τότε η αύξηση καταχωρίζεται στο ΚΖ μέχρι του ποσού της προηγούμενης χρέωσης στο ΚΖ. Το υπόλοιπο πιστώνεται στο ΑΕ.
- Όταν υπάρχει **αρνητική** διαφορά επανεκτίμησης η μείωση αναγνωρίζεται στο **ΚΖ**. Σε περίπτωση, όμως, που η μείωση καλύπτει μία προηγούμενη αύξηση στο ίδιο πάγιο που είχε πιστωθεί στο ΑΕ, τότε η μείωση αναγνωρίζεται στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα και καταχωρίζεται στο **ΑΕ** μέχρι του ποσού

της προηγούμενης πίστωσης **που παραμένει** στο ΑΕ. Το υπόλοιπο χρεώνεται στο ΚΖ

1.8 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού Επανεκτίμησης



1.9

**Πραγματοποίηση» του Αναγνωρισμένου Κέρδους
από Επανεκτίμηση**

«

- Το αποθεματικό επανεκτίμησης αρχικά παρουσιάζεται στα Ίδια Κεφάλαια. Το αποθεματικό αυτό θεωρείται κέρδος που αναγνωρίστηκε αλλά δεν πραγματοποιήθηκε (unrealized profit) και σε πάρα πολλές χώρες δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την πληρωμή μερισμάτων.
- Το αποθεματικό αυτό **μπορεί** (προαιρετικά) να μεταφερθεί στα συσσωρευμένα κέρδη όταν το κέρδος επανεκτίμησης **«πραγματοποιηθεί»**. Αυτό μπορεί να γίνει είτε με τη **χρήση** του παγίου είτε με την τελική του **πώληση/εκποίηση**.
- Κατά τη **χρήση** του παγίου η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης με βάση την επανεκτιμημένη του αξία και της απόσβεσης που θα καταχωριζόταν πάνω στο ιστορικό του κόστος μεταφέρεται από το αποθεματικό επανεκτίμησης στα συσσωρευμένα κέρδη ως «κίνηση στα αποθεματικά» (όχι μέσω του κέρδους ή ζημιάς).
- Σε ενδεχόμενη **πώληση/εκποίηση** του παγίου το υπόλοιπο του αποθεματικού επανεκτίμησης μεταφέρεται στα συσσωρευμένα κέρδη ως κίνηση στα αποθεματικά.

1.10

Σκοπός της Απόσβεσης

- Με βάση τη θεμελιώδη αρχή της **«συσχέτισης»**, η απόσβεση αντικατοπτρίζει το κόστος χρήσης του **πάγιου στοιχείου** και συσχετίζει το κόστος αυτό με τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση του.
- Απόσβεση καταχωρίζεται έστω και εάν η δίκαιη αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη της λογιστικής του αξίας.

ΠΡΟΣΟΧΗ
Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ:

- Η διαγραφή του κόστους για φορολογικούς σκοπούς
- Η μείωση στην αγοραία αξία του πάγιου στοιχείου
- Η δημιουργία των αναγκαίων πόρων (μέσω της μείωσης του διανεμητέου κέρδους) για την αντικατάστασή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

1.11 Γενικοί Κανονισμοί

Οι κανονισμοί απόσβεσης είναι οι εξής:

(α) *κάθε μέρος* ενός υλικού πάγιου στοιχείου ενεργητικού το οποίο έχει κόστος το οποίο είναι **σημαντικό** σε σχέση με το ολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται **ξεχωριστά**

(β) η οντότητα κατανέμει το αρχικό ποσό (το οποίο αναγνώρισε σε σχέση με ένα υλικό πάγιο στοιχείο) στα διάφορα σημαντικά του μέρη και το αποσβένει ξεχωριστά π.χ. μηχανές και υπόλοιπο μέρος ενός αεροπλάνου. Εάν κάποια σημαντικά μέρη έχουν την ίδια ωφέλιμη ζωή και εφαρμόζεται η ίδια μέθοδος απόσβεσης, αυτά μπορούν να ομαδοποιηθούν στον υπολογισμό της απόσβεσης

(γ) εάν μία οντότητα αποκτήσει, ως εκμισθωτής, ένα υλικό πάγιο στοιχείο ενεργητικού το οποίο υπόκειται σε λειτουργική μίσθωση, ίσως χρειαστεί να αποσβέσει ξεχωριστά κάποια ποσά τα οποία συμπεριλαμβάνονται στο κόστος του εν λόγω στοιχείου τα οποία είναι αποδοτέα σε ευνοϊκούς ή δυσμενείς όρους της μίσθωσης σε σχέση με τους όρους της αγοράς

(δ) στο βαθμό που η οντότητα αποσβένει ξεχωριστά ορισμένα μέρη ενός υλικού πάγιου στοιχείου, αποσβένει επίσης ξεχωριστά το υπόλοιπο μέρος. Το υπόλοιπο μέρος αποτελείται από τα μέρη του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά από μόνα τους. Εάν η οντότητα έχει διάφορες εκτιμήσεις για τα εν λόγω μέρη ίσως χρειαστεί να χρησιμοποιηθούν τεχνικές κατά προσέγγιση υπολογισμού για να αποσβεστεί το υπόλοιπο μέρος

(ε) η οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβένει ξεχωριστά τα μέρη ενός στοιχείου των οποίων το κόστος δεν είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου

(στ) η απόσβεση κάθε περιόδου αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά εκτός εάν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία κάποιου άλλου στοιχείου ενεργητικού

(ζ) η απόσβεση ενός υλικού πάγιου στοιχείου ενεργητικού καταχωρίζεται στη λογιστική αξία ενός άλλου στοιχείου ενεργητικού π.χ. αποθέματα, ενός άλλου υλικού παγίου, ή ενός άυλου στοιχείου ενεργητικού, όταν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του υλικού πάγιου στοιχείου απορροφούνται στην κατασκευή άλλων στοιχείων ενεργητικού.

1.12 Αποσβεστέο Ποσό και Περίοδος Απόσβεσης

- Το ΔΛΠ προβλέπει ότι το **αποσβεστέο ποσό** θα πρέπει να καταμετρηθεί κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου με **συστηματικό τρόπο**. Αυτό σημαίνει ότι η επιλογή της μεθόδου κατανομής του αποσβεστέου ποσού θα πρέπει να γίνει έτσι ώστε οι χρεώσεις για απόσβεση να αντικατοπτρίζουν τη ροή των οικονομικών οφελών από τη χρήση του παγίου (αρχή της συσχέτισης). Οι διάφορες μέθοδοι απόσβεσης παρουσιάζονται στην Παράγραφο 1.16 πιο κάτω.
- Η ωφέλιμη ζωή των παγίων υπολογίζεται με βάση την αναμενόμενη χρήση τους στην οντότητα. Ως εκ τούτου, η ωφέλιμη ζωή μπορεί να είναι μικρότερη από την οικονομική ζωή ενός στοιχείου.

1.13 Υπολειμματική Αξία

- Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου **πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους** και, εάν οι νέες εκτιμήσεις διαφέρουν από τις προηγούμενες, οι μεταβολές πρέπει να λογιστικοποιούνται ως **μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις** σύμφωνα με το ΔΛΠ (βλέπε Παράγραφο 1.18)
- Οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται ακόμα και στην περίπτωση που η δίκαιη αξία ενός στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική του αξία, νοουμένου ότι η υπολειμματική αξία του στοιχείου δεν είναι μεγαλύτερη της λογιστικής του αξίας. Οι επιδιορθώσεις και η συντήρηση ενός στοιχείου δεν καταργούν την ανάγκη για απόσβεση του στοιχείου.

- Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου καθορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής του αξίας. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου είναι ασήμαντη και, ως εκ τούτου, αγνοείται στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού. Η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από τη λογιστική του αξία. Εάν συμβεί αυτό, **το ποσό της απόσβεσης είναι μηδέν** εκτός εάν, και μέχρι, η υπολειμματική αξία, σε κάποιο μεταγενέστερο στάδιο, μειωθεί σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας. (Αυτή η πρόνοια του ΔΛΠ δημιουργεί το πρόβλημα ή **φαινόμενο της «μη-απόσβεσης»** – βλέπε Παράγραφο 1.19 πιο κάτω.)

1.14 Έναρξη και Διακοπή Απόσβεσης και Ωφέλιμη Ζωή

- Η απόσβεση ενός στοιχείου αρχίζει όταν είναι **διαθέσιμο για χρήση**, δηλαδή όταν είναι σε θέση και κατάσταση που του επιτρέπει να χρησιμοποιηθεί με τον τρόπο που υπολογίζει η διεύθυνση.
- Η απόσβεση διακόπτεται την ενωρίτερη από τις εξής δύο ημερομηνίες:

(α) την ημερομηνία που το στοιχείο ταξινομείται ως «κατεχόμενο για πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΑ, και

(β) την ημερομηνία που το στοιχείο αποαναγνωρίζεται.

- Ως εκ τούτου, η απόσβεση δε διακόπτεται όταν το στοιχείο παραμένει αδρανές ή αποσύρεται από την ενεργό χρήση, εκτός εάν είναι πλήρως αποσβεσθέν. Όμως, σύμφωνα με τις μεθόδους απόσβεσης που βασίζονται σε μονάδες παραγωγής-χρήσης, η απόσβεση σε περίπτωση μη-χρήσης μπορεί να είναι μηδέν.
- Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που εμπερικλείονται σε ένα στοιχείο ενεργητικού καταναλώνονται από την οντότητα κυρίως μέσω της χρήσης του. Όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή η εμπορική απαξίωση και φθορά όταν το στοιχείο

παραμένει αδρανές, συνήθως οδηγούν στην απομείωση των οικονομικών οφελών που θα μπορούσαν να είχαν αποκομιστεί από το στοιχείο. Ως εκ τούτου, όλοι οι πιο κάτω παράγοντες λαμβάνονται υπόψη στον καθορισμό της ωφέλιμης ζωής:

- (α) η αναμενόμενη χρήση (συνήθως με βάση την παραγωγική ικανότητα ή τη φυσική παραγωγή)
- (β) η αναμενόμενη φθορά και παλαίωση που βασίζεται σε λειτουργικούς παράγοντες καθώς και η συντήρηση του στοιχείου όταν παραμένει αδρανές
- (γ) η τεχνική ή η εμπορική απαξίωση
- (δ) οι νομικοί ή άλλοι περιορισμοί χρήσης του στοιχείου.

1.15 Γη και Κτίρια

- Η γη και τα κτίρια είναι διαχωριστέα στοιχεία και **λογιστικοποιούνται ξεχωριστά**, ακόμα και σε περίπτωση που έχουν αποκτηθεί μαζί. Εκτός από ορισμένες εξαιρέσεις (π.χ. ορυχεία) η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και, ως εκ τούτου, δεν αποσβένεται. Η αύξηση στην αξία της γης στην οποία είναι κτισμένο ένα κτίριο δεν επηρεάζει τον καθορισμό του αποσβεστέου ποσού των κτιρίων.
- Εάν το κόστος της γης συμπεριλαμβάνει το κόστος της κατεδάφισης -αχρήστευσης, απόσυρσης και αποκατάστασης, το ποσό του κόστους που αφορά στην αποκατάσταση της γης αποσβένεται κατά την περίοδο που αποκομίζονται οφέλη από την πραγματοποίηση των εν λόγω κόστων.
- Σε περίπτωση που η γη έχει συγκεκριμένη ωφέλιμη ζωή, τότε αποσβένεται με τρόπο που να αντανakλά τα οφέλη που αποκομίζονται από αυτή.

1.16 Μέθοδοι Κατανομής Αποσβεστέου Ποσού

- Η μέθοδος απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί πρέπει να αντανakλά τον τρόπο με τον οποίο αποκομίζονται τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το υλικό πάγιο στοιχείο ενεργητικού.
- Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να **αναθεωρείται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους** και, εάν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο αποκόμισης των μελλοντικών οικονομικών οφελών, η μέθοδος θα πρέπει να μεταβάλλεται για να αντανakλά το μεταβληθέντα τρόπο αποκόμισης οφελών.
- Η μεταβολή λογιστικοποιείται ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ (βλέπε Παράγραφο 1.17)
- Υπάρχουν διάφοροι μέθοδοι απόσβεσης που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για να κατανεμηθεί το αποσβεστέο ποσό του στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του κατά τρόπο συστηματικό. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο η οποία αντανakλά, κατά τον καλύτερο τρόπο, την αναμενόμενη αποκόμιση των μελλοντικών οικονομικών οφελών που εμπειρικλείονται στο στοιχείο. Η επιλεγείσα μέθοδος εφαρμόζεται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο εκτός εάν υπάρξει μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο αποκόμισης των οικονομικών οφελών.
- Οι τρεις πιο συχνές μέθοδοι απόσβεσης είναι οι εξής:

(α) Ευθεία Μέθοδος

- ✓ Εάν εφαρμοστεί αυτή η μέθοδος, το ποσό που καταχωρίζεται στα αποτελέσματα είναι σταθερό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.
- ✓ Ο υπολογισμός του ποσού της απόσβεσης που θα καταχωριστεί κάθε έτος γίνεται με βάση τον πιο κάτω τύπο:

$$\text{Ποσό απόσβεσης ανά περίοδο χρήσης} = \frac{\text{Κόστος} - \text{Υπολειμματική αξία}}{\text{Ωφέλιμη ζωή}}$$

(β) Μέθοδος Φθίνοντος Υπολοίπου

- ✓ Εάν εφαρμοστεί αυτή η μέθοδος, το ποσό που καταχωρίζεται στα αποτελέσματα μειώνεται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αυτό γίνεται διότι σε ορισμένα πάγια στοιχεία η χρήση κατά τα πρώτα έτη είναι πιο αποδοτική από τα μεταγενέστερα (π.χ. έχει λιγότερα έξοδα συντήρησης, ή υπάρχει τεχνολογική απαξίωση που αποδυναμώνει την παραγωγή).
- ✓ Ο υπολογισμός του **ποσοστού** της απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί για να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης υπολογίζεται με βάση τον πιο κάτω τύπο:

$$\text{Ποσοστό (\%)} = 1 - \left(\frac{\text{Ωφέλιμη ζωή} \cdot \sqrt{\text{Υπολειμματική αξία}^* / \text{Κόστος}}}{\text{Ωφέλιμη ζωή}} \right)$$

* = Στην περίπτωση που η υπολειμματική αξία είναι μηδέν τότε εξισώνεται με 1.

- ✓ Το πιο πάνω ποσοστό εφαρμόζεται στη λογιστική αξία κάθε έτους για να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης που θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης.

(γ) Κατά Παραγόμενη Μονάδα Μέθοδος

- ✓ Το ποσό της απόσβεσης που καταχωρίζεται στα αποτελέσματα υπολογίζεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό παραγωγής (π.χ. αριθμό παραγόμενων μονάδων).

1.17 Αναθεώρηση της Μεθόδου Απόσβεσης

- Όπως αναφέρθηκε στην Παράγραφο 1.16 πιο πάνω, η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται **πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους** και, εάν υπάρχει μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό του οικονομικού οφέλους κατά την υπόλοιπη ζωή του πάγιου στοιχείου, τότε η μέθοδος **θα πρέπει** να τροποποιείται αναλόγως.
- Η μεταβολή στη μέθοδο απόσβεσης θεωρείται μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση (και όχι μεταβολή σε λογιστική πολιτική). Ως εκ τούτου, μεταβάλλονται οι δαπάνες απόσβεσης για την τρέχουσα και για τις μελλοντικές χρήσεις.

1.18 Αναθεώρηση της Ωφέλιμης Ζωής

- Η ωφέλιμη ζωή των πάγιων στοιχείων **πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματοοικονομικού έτους** και, εάν οι εκτιμήσεις διαφέρουν από τις αρχικές, τότε **πρέπει** να γίνεται αναθεώρηση.
- Σε αυτή την περίπτωση οι δαπάνες απόσβεσης **πρέπει** να αναπροσαρμόζονται τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις μελλοντικές περιόδους.
- Σημειώνεται ότι η σωστή εφαρμογή του ΔΛΠ **αποκλείει** την περίπτωση να υπάρχει στα λογιστικά βιβλία ένα **στοιχείο ενεργητικού** σε πλήρη απόσβεση το οποίο **ακόμα χρησιμοποιείται** από την οντότητα.

1.19 Το Φαινόμενο της «Μη-απόσβεσης»

- Αρκετές μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες όπως η Forte Hotels (όμιλος ξενοδοχείων) και η γνωστή αλυσίδα Marks & Spencer **δεν καταχωρίζουν αποσβέσεις** για συγκεκριμένη κατηγορία των στοιχείων του ενεργητικού τους (τα κτίρια π.χ. καταστήματα, γραφεία, ξενοδοχεία, μπουραρίες, θέατρα κ.λπ.).

- Η δικαιολογία που δίνεται για αυτή τη λογιστική πρακτική έχει δημιουργήσει μεγάλα προβλήματα και αμφισβητήσεις ανάμεσα στο λογιστικό κόσμο. Οι εταιρείες αυτές υποστηρίζουν ότι λόγω της εφαρμογής ενός **«πολυέξοδου και προγραμματισμένου σχεδίου επιδιορθώσεων και συντήρησης»** αυτά τα στοιχεία ενεργητικού:

(α) έχουν πολύ υψηλή **υπολειμματική αξία** που πλησιάζει το κόστος τους, ή/και

(β) έχουν πολύ μακρά (απροσδιόριστη) **ωφέλιμη ζωή**

και ως αποτέλεσμα των (α) και (β) πιο πάνω

(γ) το ποσό της **απόσβεσης** που προκύπτει εφαρμόζοντας τον κανόνα [(κόστος – υπολειμματική αξία/ωφέλιμη ζωή)] είναι ασήμαντο (immaterial)!

- Αυτό το «φαινόμενο» έχει δημιουργήσει αρκετά προβλήματα στα σώματα που εκδίδουν λογιστικά πρότυπα (π.χ. ΣΔΛΠ) καθώς η μη-συμμόρφωση με τα ΔΛΠ (π.χ. η μη-απόσβεση ενός στοιχείου ενεργητικού) δημιουργεί ανάγκη για έκδοση έκθεσης των Ελεγκτών με επιφυλάξεις (qualified audit report).
- Με την αναθεώρηση του ΔΛΠ το 2003, το ΣΔΛΠ πήρε σαφή θέση για το εν λόγω θέμα. Σε περίπτωση που η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου, **η οποία πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστο στο τέλος κάθε χρηματο-οικονομικού έτους**, αυξηθεί σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από τη λογιστική του αξία, το ποσό της απόσβεσης είναι μηδέν μέχρις ότου η υπολειμματική αξία, σε κάποιο μεταγενέστερο στάδιο, μειωθεί σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας.
- Σε τέτοιες περιπτώσεις τόσο η οντότητα όσο και οι ελεγκτές της πρέπει να είναι πολύ προσεκτικοί ούτως ώστε να υπολογιστεί η υπολειμματική αξία σύμφωνα με τον ορισμό στο ΔΛΠ.

2.1 ΜΟΝΤΕΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ

2.1.1 Γενικός Κανονισμός

- Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει το μοντέλο κόστους πρέπει να επιμετρά όλα τα ακίνητα για επένδυση σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ Κεφ. 1 που αφορούν στο μοντέλο κόστους, εκτός από αυτά (τα ακίνητα για επένδυση) τα οποία πληρούν τα κριτήρια για ταξινόμηση ως «κατεχόμενα για πώληση» (ή συμπεριλαμβάνονται σε μία κατηγορία εκποίησης που ταξινομείται ως «κατεχόμενη για πώληση»).
- Τα ακίνητα για επένδυση που πληρούν τα κριτήρια για ταξινόμηση ως «κατεχόμενα για πώληση» (ή συμπεριλαμβάνονται σε μία κατηγορία εκποίησης που ταξινομείται ως «κατεχόμενη για πώληση»), πρέπει να λογιστικοποιούνται.

2.1.2 Μοντέλο Κόστους του ΚΕΦ 1

- Σύμφωνα με το μοντέλο κόστους του ΚΕΦ 1, πρέπει:
 - (α) να καταχωρίζεται απόσβεση με συστηματικό τρόπο κατά την ωφέλιμη ζωή του ακινήτου, και
 - (β) τα ακίνητα να εμφανίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης στο κόστος μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

2.2 ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

2.2.1 Μεταβολές στη Χρήση ενός Ακινήτου οι Οποίες Δικαιολογούν Αναταξινόμησή του

- Μεταφορές από, ή προς, την κατηγορία **ακίνητα για επένδυση** πρέπει να γίνονται μόνον όταν υπάρχει μεταβολή στη χρήση του ακινήτου, η οποία καταφαίνεται από τις πιο κάτω ενδείξεις:

(α) την έναρξη της κατάληψης του ακινήτου από τον ιδιοκτήτη (για μεταφορά από **ακίνητα για επένδυση** σε **ιδιοκατειλημμένα ακίνητα**)

(β) την έναρξη της ανάπτυξης του ακινήτου με σκοπό την πώληση (για μεταφορά από **ακίνητα για επένδυση** σε **αποθέματα**)

(γ) τον τερματισμό της κατάληψης του ακινήτου από τον ιδιοκτήτη (για μεταφορά από **ιδιοκατειλημμένα ακίνητα** σε **ακίνητα για επένδυση**), ή

(δ) την έναρξη της λειτουργικής μίσθωσης του ακινήτου σε τρίτα μέρη (για μεταφορά από **αποθέματα** σε **ακίνητα για επένδυση**).

- Μεταφορά από **ακίνητα για επένδυση** στα **αποθέματα** γίνεται μόνον όταν ξεκινήσει η ανάπτυξη του ακινήτου με σκοπό την πώλησή του. Όταν η οντότητα αποφασίσει να πωλήσει το ακίνητο χωρίς να το αναπτύξει, το ακίνητο παραμένει στην κατηγορία **ακίνητα για επένδυση**.

2.2.2 Μεταφορές όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Κόστους

- Όταν εφαρμόζεται το μοντέλο κόστους, οι μεταφορές μεταξύ ακινήτων για επένδυση, ιδιοκατειλημμένων ακινήτων και

αποθεμάτων δεν επηρεάζουν τη λογιστική αξία του ακινήτου που μεταφέρεται καθώς αυτό επιμετράται στο **κόστος**.

- Ως εκ τούτου, δεν χρειάζεται η θέσπιση ειδικών κανονισμών για τις εν λόγω μεταφορές.

2.2.3 Μεταφορές όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Δίκαιης Αξίας

(α) Μεταφορά από Ακίνητα για Επένδυση σε Αποθέματα ή Ιδιοκατελημμένα Ακίνητα

- ✓ Όταν γίνονται μεταφορές από **ακίνητα για επένδυση** τα οποία επιμετρούνται στη δίκαιή τους αξία σε **αποθέματα** ή σε **ιδιοκατελημμένα ακίνητα**, το «θεωρούμενο» κόστος του ακινήτου (για το μεταγενέστερο λογιστικό χειρισμό του με βάση το ΔΛΠ του κεφ. 1 πρέπει να είναι η **δίκαιη αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης**.

(β) Μεταφορά από Ιδιοκατελημμένα Ακίνητα σε Ακίνητα για Επένδυση

- ✓ Όταν γίνεται μεταφορά από **ιδιοκατελημμένα ακίνητα** σε **ακίνητα για επένδυση** που θα επιμετρούνται στη δίκαιή τους αξία, πρέπει να εφαρμόζεται το ΔΛΠ του κεφ.1 μέχρι την ημερομηνία της μεταφοράς. Οποιαδήποτε διαφορά, την ημερομηνία αυτή, μεταξύ της λογιστικής αξίας (σύμφωνα με το ΔΛΠ 16) και της δίκαιης αξίας, πρέπει να τυγχάνει χειρισμού όπως και η διαφορά επανεκτίμησης σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ κεφ.1
- ✓ Η οντότητα συνεχίζει να αποσβένει το ακίνητο και να αναγνωρίζει οποιεσδήποτε ζημιές απομείωσης μέχρι την ημερομηνία της μεταφοράς. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας με βάση το ΔΛΠ κεφ. 1 και της δίκαιης αξίας, τυγχάνει

χειρισμού όπως και η επανεκτίμηση με βάση το ΔΛΠ κεφ. 1.
Δηλαδή:

(i) οποιαδήποτε **μείωση στη λογιστική αξία** αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά εκτός εάν αυτή καλύπτει οποιαδήποτε προηγούμενη θετική διαφορά επανεκτίμησης στο ίδιο ακίνητο η οποία (θετική διαφορά) παραμένει στο αποθεματικό επανεκτίμησης· σε αυτή την περίπτωση η μείωση χρεώνεται στο αποθεματικό επανεκτίμησης,

(ii) εάν υπάρχει **αύξηση στη λογιστική αξία** τότε:

- εάν αυτή αναστρέφει προηγούμενη ζημιά απομείωσης για το ίδιο ακίνητο, αυτή αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά μέχρι του ποσού που χρειάζεται για να επαναφέρει τη λογιστική αξία του ακινήτου στη λογιστική αξία που θα είχε (καθαρή από τυχόν αποσβέσεις) εάν δεν αναγνωρίζετο η ζημιά απομείωσης, και

- οποιοδήποτε επιπλέον ποσό της αύξησης αναγνωρίζεται στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα και πιστώνεται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια στο αποθεματικό επανεκτίμησης, το οποίο, σε μεταγενέστερη πώληση του ακινήτου, η αύξηση μπορεί να μεταφερθεί από το αποθεματικό επανεκτίμησης στα συσσωρευμένα κέρδη χωρίς να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημιά.

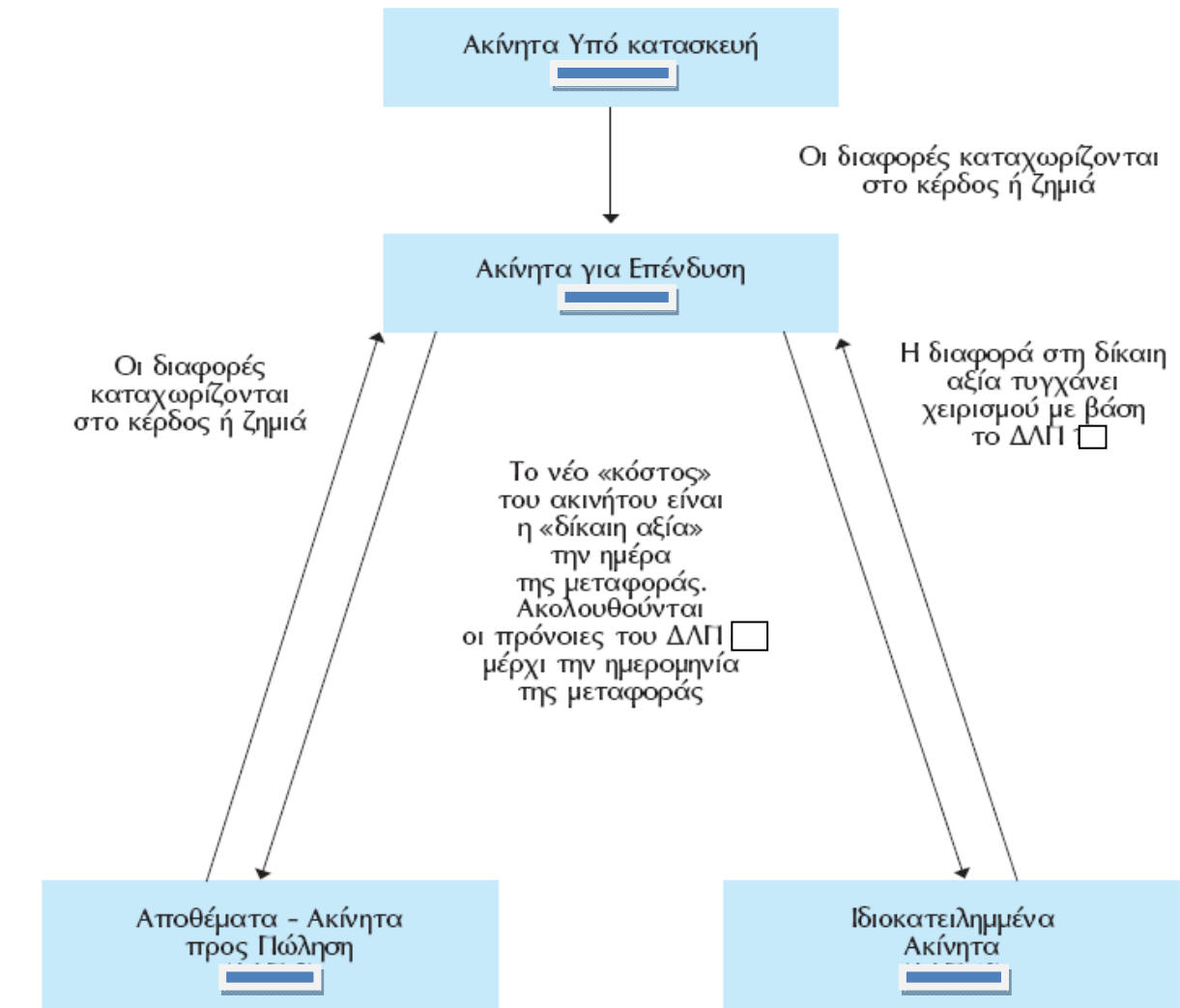
(γ) **Μεταφορά από Αποθέματα σε Ακίνητα για Επένδυση**

- ✓ Όταν γίνεται μεταφορά από τα **αποθέματα** στα **ακίνητα για επένδυση** που θα επιμετρούνται στη δίκαιή τους αξία, η διαφορά μεταξύ δίκαιης αξίας και λογιστικής αξίας την ημέρα της μεταφοράς, πρέπει να καταχωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά.

(δ) Μεταφορά από Ακίνητα Υπό κατασκευή σε Ακίνητα για Επένδυση

- ✓ Όταν η οντότητα ολοκληρώνει την κατασκευή ή ανάπτυξη ενός **ακινήτου για επένδυση** που θα επιμετράται στη δίκαιή του αξία, η διαφορά μεταξύ της δίκαιης αξίας και της λογιστικής αξίας την ημέρα της συμπλήρωσης της κατασκευής-ανάπτυξης, πρέπει να καταχωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά.

2.2.4 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού για Μεταφορές Ακινήτων



2.3 ΕΚΠΟΙΗΣΕΙΣ

2.3.1 Γενική Αρχή Αποαναγνώρισης

- Τα ακίνητα για επένδυση πρέπει να αποαναγνωρίζονται (διαγράφονται από την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) όταν εκποιοούνται ή όταν αποσύρονται μόνιμα και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεση/πώλησή τους.
- Η διάθεση/εκποίηση του ακινήτου μπορεί να γίνει με την πώληση ή εκμίσθωσή του με χρηματοδοτική μίσθωση.

- Η ημερομηνία διάθεσης/εκποίησης του ακινήτου πρέπει να καθορίζεται εφαρμόζοντας τις πρόνοιες είτε του ΔΛΠ Κεφ. 4 είτε του (ανάλογα με το εάν η διάθεση αφορά σε μισθωμένο ακίνητο ή όχι).

2.3.2 Αντικατάσταση Μέρους του Ακινήτου

- Εάν, σύμφωνα με τον κανονισμό αναγνώρισης η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου ενεργητικού, το κόστος ενός στοιχείου που **αντικαθιστά** κάποιο μέρος ενός ακινήτου για επένδυση, τότε πρέπει να αποαναγνωρίζει τη λογιστική αξία του αντικατασταθέντος μέρους.
- Για ακίνητα (για επένδυση) που λογιστικοποιούνται με το μοντέλο κόστους ένα αντικατασταθέν μέρος μπορεί να μην είναι ένα μέρος που αποσβένετο ξεχωριστά. Εάν δεν είναι εφικτό να καθοριστεί η λογιστική αξία του αντικατασταθέντος μέρους τότε μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κόστος του καινούργιου μέρους ως ένδειξη του τι ήταν το κόστος του αντικατασταθέντος μέρους όταν αγοράστηκε /κατασκευάστηκε.
- Εάν ακολουθείται το μοντέλο δίκαιης αξίας, η δίκαιη αξία του ακινήτου μπορεί ήδη να αντικατοπτρίζει το γεγονός ότι το μέρος που θα αντικατασταθεί έχει χάσει την αξία του. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να καθοριστεί πόση δίκαιη αξία πρέπει να αφαιρεθεί για το μέρος που αντικαθίσταται.
- Μία εναλλακτική επιλογή στην περίπτωση που δεν είναι εφικτό να μειωθεί η δίκαιη αξία για το αντικατασταθέν μέρος είναι να συμπεριληφθεί το κόστος της αντικατάστασης στη λογιστική αξία του στοιχείου και να γίνει επανεκτίμηση της δίκαιης αξίας, όπως θα απαιτείτο για προσθήκες που δεν αφορούν σε αντικατάσταση.

2.3.3 Αυξήσεις ή Ζημιές από Απόσυρσεις ή Εκποιήσεις

- Οι αυξήσεις ή ζημιές από την απόσυρση ή εκποίηση ενός ακινήτου για επένδυση είναι η διαφορά μεταξύ των καθαρών εσόδων από την απόσυρση/εκποίηση μείον η λογιστική αξία του ακινήτου.
- Η αύξηση ή ζημιά αναγνωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά της περιόδου της απόσυρσης ή εκποίησης, εκτός εάν το ΔΛΠ Κεφ. 4 απαιτεί διαφορετικό λογιστικό χειρισμό στις περιπτώσεις πώλησης και ταυτόχρονης επαναμίσθωσης.
- Το αντίτιμο που είναι εισπρακτέο από την εκποίηση αναγνωρίζεται αρχικώς στη δίκαιή του αξία. Συγκεκριμένα, εάν η πληρωμή αναβάλλεται, το αντίτιμο αρχικά αναγνωρίζεται στην αντίστοιχη «τιμή τοις μετρητοίς».

2.3.4 Αποζημιώσεις από Τρίτα Μέρη για Απομειώσεις, Ζημιές κ.λπ.

- Μία οντότητα μπορεί να εισπράξει αποζημίωση από τρίτα πρόσωπα για τυχόν απομείωση, απώλεια ή εγκατάλειψη κάποιου ακινήτου για επένδυση, με σκοπό να το επιδιορθώσει ή να αγοράσει/κατασκευάσει καινούργιο.
- Ορισμένα παραδείγματα είναι:
 - (α) αποζημιώσεις ή σχετικές καλύψεις από ασφαλιστικές εταιρείες
 - (β) κρατικές αποζημιώσεις, και
 - (γ) φυσική αντικατάσταση ή επιδιόρθωση του ακινήτου από τον κατασκευαστή του.

- Η αποζημίωση από τρίτα πρόσωπα πρέπει να **συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή ζημιά όταν η αποζημίωση καθίσταται εισπρακτέα**. Σε περίπτωση απομειώσεων ή ζημιών σε ακίνητα για επένδυση, οποιεσδήποτε σχετικές απαιτήσεις (ή πληρωμές) για αποζημίωση από τρίτα μέρη και οποιεσδήποτε επακόλουθες αγορές ή κατασκευές αναπληρούντων στοιχείων ενεργητικού, αποτελούν ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και λογιστικοποιούνται ως εξής:

(α) η **απομείωση** ακινήτων για επένδυση πρέπει να τυγχάνει λογιστικού χειρισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ.

(β) η **αποαναγνώριση ή εκποίηση** ακινήτων για επένδυση πρέπει να τυγχάνει λογιστικού χειρισμού σύμφωνα με τις Παραγράφους 2.3.1 – 2.3.3 του ΔΛΠ Κεφ. 2

(γ) η **αποζημίωση** που λαμβάνεται από τρίτα πρόσωπα πρέπει να καταχωρίζεται στο κέρδος ή ζημιά όταν καθίσταται εισπρακτέα, και

(δ) το κόστος στοιχείων ενεργητικού που **επιδιορθώνονται**, αγοράζονται ή κατασκευάζονται για σκοπούς αναπλήρωσης πρέπει να τυγχάνουν λογιστικού χειρισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ Κεφ. 4

2.4 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

2.4.1 Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις Όταν Εφαρμόζεται είτε το Μοντέλο Δίκαιης Αξίας είτε το Μοντέλο Κόστους

- Όταν εφαρμόζεται είτε το μοντέλο **δίκαιης αξίας** είτε το μοντέλο **κόστους** πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

(α) εάν εφαρμόζεται το μοντέλο δίκαιης αξίας ή το μοντέλο κόστους

(β) εάν εφαρμόζεται το μοντέλο δίκαιης αξίας, κατά πόσον και υπό ποιες συνθήκες, τα ακίνητα που μισθώνονται με λειτουργικές μισθώσεις ταξινομούνται και λογιστικοποιούνται ως ακίνητα για επένδυση

(γ) όταν η ταξινόμηση των ακινήτων είναι σχετικά δύσκολη, τα κριτήρια που εφαρμόζονται για το διαχωρισμό των ακινήτων για επένδυση από τα ιδιοκατελημμένα ακίνητα και από τα ακίνητα που κατέχονται για σκοπούς πώλησης μέσα στις συνήθεις εμπορικές δραστηριότητες της οντότητας

(δ) οι μέθοδοι που εφαρμόζονται και οι σημαντικές παραδοχές (υποθέσεις) που έγιναν για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας των ακινήτων

(ε) σε ποιο βαθμό η δίκαιη αξία των ακινήτων βασίστηκε σε εκτίμηση από ανεξάρτητο εκτιμητή με πιστοποιημένο επαγγελματικό τίτλο και σχετική πείρα

(στ) τα ποσά που καταχωρίζονται στο κέρδος ή ζημιά ως:

- 1) ενοίκια εισπρακτέα από ακίνητα για επένδυση
- 2) καθαρά λειτουργικά έξοδα για τα ακίνητα για επένδυση που απέφεραν
εισοδήματα από ενοίκια
- 3) καθαρά λειτουργικά έξοδα για τα ακίνητα για επένδυση που δεν απέφεραν
εισοδήματα από ενοίκια
- 4) συσσωρευμένη μεταβολή στη δίκαιη αξία που αναγνωρίζεται στο κέρδος

ή ζημιά, κατά την πώληση ενός ακινήτου για επένδυση το οποίο ακίνητο πωλείται από μία ομάδα στοιχείων ενεργητικού στην οποία εφαρμόζεται το μοντέλο κόστους σε άλλη ομάδα όπου χρησιμοποιείται το μοντέλο δίκαιης αξίας

(ζ) η ύπαρξη και τα σχετικά ποσά που αφορούν σε περιορισμούς στην πώληση των ακινήτων ή στην είσπραξη ενοικίων, και

(η) η ύπαρξη συμβατικών δεσμεύσεων για την αγορά, κατασκευή ή ανάπτυξη ακινήτων για επένδυση, ή για την επιδιόρθωση, συντήρηση ή βελτίωσή τους.

2.4.2 Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις Όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Δίκαιης Αξίας

- Επιπρόσθετα των γνωστοποιήσεων της Παραγράφου 2.4.1, όταν εφαρμόζεται το μοντέλο της **δίκαιης αξίας** πρέπει να γνωστοποιείται μία συμφωνία της λογιστικής αξίας του ακινήτου στην αρχή και στο τέλος της χρήσης, με τη γνωστοποίηση των πιο κάτω:

(α) προσθηκών, γνωστοποιώντας ξεχωριστά τις προσθήκες από απόκτηση ακινήτων και τις προσθήκες από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου

(β) προσθηκών που προκύπτουν από επιχειρηματικές συνενώσεις

(γ) στοιχείων ενεργητικού που ταξινομούνται ως «κατεχόμενα για πώληση» ή συμπεριλαμβάνονται σε μία κατηγορία εκποίησης που ταξινομείται ως «κατεχόμενα για πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΑ, καθώς και (γνωστοποίηση) άλλων εκποιήσεων

(δ) καθαρών αυξήσεων/ζημιών από αναπροσαρμογές στη δίκαιη αξία

(ε) καθαρών συναλλαγματικών διαφορών

(στ) μεταφορών από ή σε αποθέματα και ιδιοκατελημμένα ακίνητα, και

(ζ) άλλων μεταβολών.

- Όταν ζητηθεί μία εκτίμηση για ένα ακίνητο και η εκτίμηση αναπροσαρμό- ζεται σημαντικά για σκοπούς των ΧΚ, π.χ. για αποφυγή διπλής αναγνώ- ρισης στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται ως ξεχωριστά στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις (όπως περιγράφεται στην Παράγραφο 6.6), η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί μία συμφωνία μεταξύ της εκτίμησης που έχει δοθεί και της αναπροσαρμοσμένης εκτίμησης που έχει συμπεριληφθεί στις ΧΚ, δείχνοντας ξεχωριστά το συνολικό ποσό οποιωνδήποτε αναγνωρισμένων υποχρεώσεων σε μισθώσεις οι οποίες έχουν επαναπροσθεθεί, καθώς και οποιεσδήποτε άλλες σημαντικές αναπροσαρμογές.

- Στις περιπτώσεις όπου, κατ' εξαίρεση, υπάρχει **αδυναμία επιμέτρησης της δίκαιης αξίας** ενός ακινήτου, όταν η οντότητα επιμετρά το ακίνητο με βάση το μοντέλο κόστους του ΔΛΠ Κεφ. 1, η συμφωνία που αναφέρεται πιο πάνω πρέπει να γνωστοποιεί τα ποσά που αφορούν στο εν λόγω ακίνητο ξεχωριστά από τα ποσά που αφορούν σε άλλα ακίνητα για επένδυση. Επιπρόσθετα, πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

(α) περιγραφή του ακινήτου

(β) επεξήγηση των λόγων αδυναμίας επιμέτρησης της δίκαιης αξίας

(γ) (εάν αυτό είναι δυνατό) το πλαίσιο διακύμανσης των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η δίκαιη αξία, και

(δ) κατά την εκποίηση ακινήτου που δεν λογιστικοποιείται στη δίκαιή του αξία:

- (i) το γεγονός αυτό ξεχωριστά από άλλες εκποιήσεις
- (ii) η λογιστική αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία πώλησης
- (iii) το ποσό της αύξησης ή ζημιάς που αναγνωρίστηκε.

2.4.3 Υποχρεωτικές Γνωστοποιήσεις Όταν Εφαρμόζεται το Μοντέλο Κόστους

- Επιπρόσθετα των γνωστοποιήσεων της Παραγράφου 2.4.1, όταν εφαρμόζεται το μοντέλο **κόστους** πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:
 - (α) οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
 - (β) οι ωφέλιμες ζωές ή οι συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
 - (γ) η μικτή λογιστική αξία και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και το τέλος της χρήσης
 - (δ) συμφωνία της αρχικής και τελικής λογιστικής αξίας των ακινήτων για επένδυση δείχνοντας τα εξής:
 - (1) προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά προσθήκες που προκύπτουν από απόκτηση ακινήτων και προσθήκες από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου
 - (2) προσθήκες που προκύπτουν από επιχειρηματικές συνενώσεις
 - (3) στοιχεία ενεργητικού που ταξινομούνται ως «κατεχόμενα για πώληση» ή συμπεριλαμβάνονται σε μία κατηγορία εκποίησης

που ταξινομείται ως «κατεχόμενη για πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5, και άλλες εκποιήσεις

(4) αποσβέσεις

(5) απομειώσεις και αναστροφές απομειώσεων

(6) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές

(7) μεταφορές από ή σε αποθέματα και ιδιοκατελημμένα ακίνητα

(8) άλλες μεταβολές, και

(ε) η δίκαιη αξία των ακινήτων για επένδυση, και, σε εξαιρετικές περιπτώσεις που δεν μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα η δίκαιη αξία:

(i) περιγραφή του ακινήτου

(ii) επεξήγηση των λόγων αδυναμίας επιμέτρησης της δίκαιης αξίας, και

(iii)(εάν αυτό είναι δυνατό) το πλαίσιο διακύμανσης των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η δίκαιη αξία.

2.4.4 Παράδειγμα Γνωστοποίησης

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΤΗΣ SFS GROUP PUBLIC COMPANY LIMITED**

**ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ
ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007**

	Σημείωση	2007 £	2006 £
Ολικά εισοδήματα		60.259.560	43.765.756
Μεικτό κέρδος ναυτιλιακών, εμπορικών και κτηματικών δραστηριοτήτων		15.105.562	13.359.336
Καθαρά εισοδήματα χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων		5.913.587	4.359.788
Άλλα εισοδήματα		4.596.585	1.030.016
Κέρδος από πώληση και επανεκτίμηση χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού που αποτιμούνται στη δίκαιη αξία μέσω της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων		89.106	1.403.622
Κέρδος από πώληση και επανεκτίμηση ακινήτων για επένδυση	16	16.448.876	6.982.472
Ολική συνεισφορά δραστηριοτήτων		42.153.716	27.135.234
Έξοδα			
Έξοδα πωλήσεων και διανομής		(2.326.162)	(2.196.148)
Έξοδα διαχείρισης		(11.228.149)	(8.162.558)
Αποσβέσεις, χρεόλυση και ζημιά απομείωσης στοιχείων ενεργητικού	5	(2.325.928)	(2.928.798)
Χρηματοδοτικά έξοδα		(4.077.216)	(4.903.559)
Κέρδος από εργασίες	5	22.196.261	8.944.171
Μερίδιο κέρδους συνδεδεμένων εταιρειών	18	2.843.527	3.725.050
Κέρδος από μείωση μεριδίου σε συνδεδεμένες εταιρείες	18	894.232	16.708
Κέρδος από πώληση εξαρτημένης εταιρείας	23		44.282
Ζημιά απομείωσης εμπορικής εύνοιας	5,21	(1.354.266)	
Προβλέψεις για επισφαλή δάνεια εισπρακτέα	14	(300.000)	

**ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ
ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007 (Συνέχεια)**

	Σημείωση	2007 £	2006 £
Κέρδος πριν τη φορολογία		24.279.754	12.730.211
Φορολογία	9	(2.598.853)	(1.127.560)
Κέρδος μετά τη φορολογία		21.680.901	11.602.651
Αποδιδόμενα σε:			
Μετόχους Εταιρείας		17.728.887	8.074.965
Συμφέρον μειονότητας	32	3.952.014	3.527.686
		21.680.901	11.602.651
Βασικό κέρδος ανά μετοχή που αναλογεί στους μετόχους της Εταιρείας (σεντς)	10	32.62	17.54
Πλήρως κατανεμημένο κέρδος ανά μετοχή (σεντς)		Δεν εφαρμόζεται	

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Κυκλοφορούν ενεργητικό

Μετρητά και υπόλοιπα τραπεζών	11	14.037.072	5.121.004
Τραπεζικά υπόλοιπα πελατών		15.703.529	14.715.009
Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που αποτιμούνται σε δίκαιη αξία μέσω της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων	12	7.956.127	3.591.437
Εμπορικοί και άλλοι χρεώστες	13	21.099.030	11.860.642
Αποθέματα	15	17.625.297	10.849.291
Ακίνητα για επένδυση	16	-	3.449.000
Τρέχον μέρος μακροπρόθεσμων δανείων εισπρακτέων	14	1.333.953	833.953
Ολικό κυκλοφορούντος ενεργητικού		77.755.008	50.420.336

Μη κυκλοφορούν ενεργητικό

Ακίνητα για επένδυση	16	47.119.412	46.181.601
Εμπράγματα πάγια περιουσιακά στοιχεία-καθαρά	17	39.816.624	42.750.552
Αναβαλλόμενη φορολογία	27	640.293	246.237
Μακροπρόθεσμα δάνεια εισπρακτέα	14	327.765	616.013
Συνδεδεμένες εταιρείες	18	13.446.579	21.891.477

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007 (Συνέχεια)			
	Σημείωση	2007 €	2006 €
Άλλα στοιχεία μη κυκλοφορούντος ενεργητικού	19	519.861	455.911
Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση	20	553.176	509.269
Εμπορική εύνοια	21	3.479.792	6.230.632
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	22	3.165.828	3.036.431
Ολικό μη κυκλοφορούντος ενεργητικού		109.069.330	121.918.123
Ολικό ενεργητικού		186.824.338	172.338.459
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ			
Τρέχουσες υποχρεώσεις			
Τραπεζικά παρατραβήγματα	11	10.924.492	9.478.020
Εμπορικοί και άλλοι πιστωτές	24	32.627.908	25.553.814
Φορολογία		1.585.288	466.740
Τρέχον μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	25	8.452.407	10.637.971
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	26	24.179	1.320.024
Ολικό τρέχουσων υποχρεώσεων		53.614.274	47.456.569
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Αναβαλλόμενη φορολογία	27	3.744.487	3.126.231
Μακροπρόθεσμα δάνεια	25	40.645.141	51.988.308
Εισφορές μετρητών από μέτοχο εξαρτημένης εταιρείας	28	3.614.911	3.933.956
Ολικό μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων		48.004.539	59.048.495
Ίδια κεφάλαια			
Μετοχικό κεφάλαιο	29	37.438.858	28.153.097
Αποθεματικά	30	29.189.633	9.861.577
Ολικό ιδίων κεφαλαίων πριν την αφαίρεση ιδίων μετοχών		66.628.491	38.014.674
Ίδιες μετοχές	31	(93.204)	(54.025)
Ίδιες μετοχές που κατέχονται από συνδεδεμένες εταιρείες		(8.165)	(410.617)
Ολικό ιδίων κεφαλαίων μετόχων Εταιρείας		66.527.122	37.550.032
Σημφέρον μειονότητας	32	18.678.403	28.283.363
Ολικό ιδίων κεφαλαίων		85.205.525	65.833.395
Ολικό υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων		186.824.338	172.338.459

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007

3. Λογιστικές Αρχές

Ακίνητα για επένδυση

Τα ακίνητα για επένδυση συμπεριλαμβάνουν επενδύσεις σε γη και κτίρια προς ενοικίαση ή με σκοπό την αύξηση της κεφαλαιουχικής τους αξίας, παρά για χρήση των ακινήτων για σκοπούς διαχείρισης, για τις εργασίες του Ομίλου ή για μεταπώληση. Τα ακίνητα για επένδυση αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό αρχικά σε τιμή κτήσης η οποία περιλαμβάνει και τα έξοδα που προκύπτουν από τη συναλλαγή και μετά αποτιμούνται στην αγοραία αξία τους στο τέλος του έτους.

Η αγοραία αξία των ακινήτων υπολογίζεται από ανεξάρτητους εκτιμητές πριν από την αφαίρεση εξόδων που θα υποστεί ο Όμιλος κατά την πώληση των ακινήτων. Το πραγματοποιηθέν κέρδος ή ζημιά από πώληση ακινήτων για επένδυση που συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του έτους αντιπροσωπεύει τα καθαρά έσοδα από την πώληση αφού αφαιρεθεί το εμφανιζόμενο ποσό των ακινήτων.

Το έλλειμμα ή το πλεόνασμα από την επανεκτίμηση ακινήτων για επένδυση που συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του έτους, αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας στο τέλος του έτους με την αγοραία αξία κατά την αρχή του έτους ή του κόστους των ακινήτων για επένδυση που αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια του έτους.

16. Ακίνητα για Επένδυση

	2007 £	2006 £
Υπόλοιπο στην αρχή του έτους	49.630.601	43.131.441
Μεταφορές από εμπράγματα πάγια περιουσιασκά στοιχεία	476.801	598.000
Αγορές	4.383.654	209.100
Πωλήσεις	(13.879.000)	(749.000)
Κέρδος από επανεκτίμηση ακινήτων για επένδυση	11.888.376	6.441.060
Μεταφορά στα αποθέματα γης και κτιρίων από ανάπτυξη	(5.831.020)	-
Υπόλοιπο 31 Δεκεμβρίου	47.119.412	49.630.601
Μείον: Ποσό που παρουσιάζεται στο κυκλοφορούν ενεργητικό	-	(3.449.000)
Μη κυκλοφορούν μέρος ακινήτων για επένδυση	47.119.412	46.181.601

Η επανεκτίμηση ακινήτων για επένδυση έγινε με βάση τις εκτιμήσεις που έγιναν από ανεξάρτητους επαγγελματίες εκτιμητές. Οι εκτιμήσεις έγιναν με τη Συγκριτική Μέθοδο Εκτίμησης και τη Μέθοδο Κόστους Κατασκευής (για κτίρια που δεν είχαν εγγραφές οριζοντίου διαχωρισμού), με βάση την αξία των ακινήτων στην ελεύθερη αγορά. Η αγοραία αξία υπολογίστηκε με βάση τα υφιστάμενα συγκριτικά δεδομένα και λαμβανομένων υπόψη των φυσικών και νομικών χαρακτηριστικών, των προοπτικών και των δυνατοτήτων των υπό εξέταση ακινήτων καθώς και των τάσεων της κτηματαγοράς και της οικονομίας.

**ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΕ ΣΤΙΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007**

16. Ακίνητα για Επένδυση (Συνέχεια)

Ακίνητο που κατεχόταν για επένδυση με δίκαιη αξία £3.449.000 πωλήθηκε στις αρχές του 2007 και ως εκ τούτου παρουσιάζεται στο κυκλοφορούν ενεργητικό στις 31 Δεκεμβρίου 2006.

Μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2007, ο Όμιλος δεν είχε αποκτήσει τίτλο ιδιοκτησίας για ακίνητα για επένδυση δίκαιης αξίας £1.837.276 (2006:£1.328.979).

2.5

ΜΕΤΑΒΕΤΙΚΕΣ

ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

2.5.1 Μοντέλο Δίκαιης Αξίας

- Μία οντότητα που προηγουμένως εφαρμόζε το ΔΛΠ 40 (έκδοση 2000) και επιλέγει για πρώτη φορά να ταξινομή και να λογιστικοποιεί ως ακίνητα για επένδυση ορισμένα ή όλα τα συμφέροντά της σε ακίνητα τα οποία προέρχονται από λειτουργικές μισθώσεις, πρέπει να αναγνωρίσει την επίπτωση αυτής της επιλογής ως αναπροσαρμογή στο αρχικό υπόλοιπο των συσσωρευμένων κερδών της περιόδου κατά την οποία γίνεται η επιλογή αυτή. Επιπρόσθετα:

(α) εάν η οντότητα έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημόσια (σε προγενέστερες ΧΚ ή άλλως πως) τη δίκαιη αξία των εν λόγω ακινήτων της σε προγενέστερες περιόδους, η οντότητα προτρέπει, αλλά δεν υποχρεώνεται:

(i) να αναπροσαρμόσει το αρχικό υπόλοιπο των συσσωρευμένων κερδών

της παλαιότερης περιόδου παρουσίασης κατά την οποία γνωστοποιήθηκε

δημοσίως η δίκαιη αξία, και

(ii) να επαναδιατυπώσει τις συγκριτικές πληροφορίες όλων των προγενέστερων

περιόδων, και

(β) εάν προηγουμένως η οντότητα δεν έχει γνωστοποιήσει δημόσια τις αναφερόμενες στο πιο πάνω πληροφορίες, δεν πρέπει να επαναδιατυπώσει τις συγκριτικές πληροφορίες και πρέπει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

- Σημειώνεται, ότι το ΔΛΠ Κεφ. 2 απαιτεί **διαφορετικό λογιστικό χειρισμό** για μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές από αυτόν που καθορίζει το ΔΛΠ 8, καθώς το ΔΛΠ απαιτεί επαναδιατύπωση των συγκριτικών πληροφοριών, εκτός εάν η επαναδιατύπωση αυτή είναι ανέφικτη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο - ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

3.1 Φορολογικές Ζημιές

- Εάν υπάρχει οποιοδήποτε ποσό φορολογικής ζημιάς που μπορεί να **μεταφερθεί έναντι κερδών προγενέστερων περιόδων** και το οποίο (ποσό) **δημιουργεί φόρο επιστρεπτέο**, τότε μπορεί να αναγνωρισθεί ως στοιχείο ενεργητικού της τρέχουσας περιόδου νοουμένου ότι:

(α) είναι πιθανό ότι η οντότητα θα επωφεληθεί από το σχετικό στοιχείο, και

(β) το ποσό μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία.

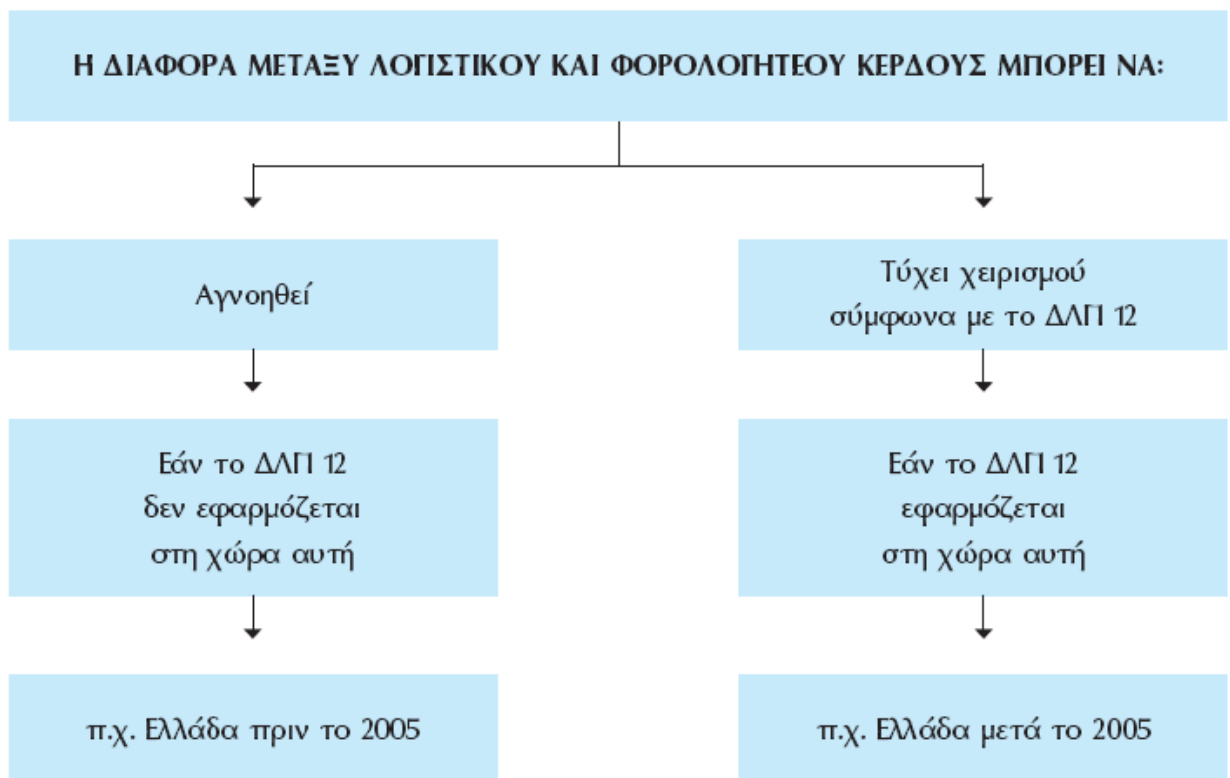
3.2 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

3.2.1 Γενικά

- Σε πολλά φορολογικά καθεστώτα το **λογιστικό κέρδος (ζημιά)** διαφέρει από το **φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά)**.
- Οι διαφορές προκύπτουν από τους διαφορετικούς νόμους και κανονισμούς που ισχύουν για τον υπολογισμό του **λογιστικού κέρδους**, που γίνεται με βάση τα ΔΛΠ και τις γενικές λογιστικές αρχές, και τον υπολογισμό του **φορολογητέου κέρδους**, που γίνεται με βάση το φορολογικό καθεστώς και τους σχετικούς νόμους της χώρας.
- Κατ' επέκταση των πιο πάνω, ορισμένες καταχωρίσεις στα λογιστικά βιβλία σε μία συγκεκριμένη περίοδο μπορεί να μην έχουν φορολογικό αντίκτυπο στην παρούσα περίοδο αλλά σε μελλοντικές περιόδους. Για παράδειγμα, η εταιρεία μπορεί να καταχωρίσει πρόβλεψη για επισφαλείς

χρεώστες 5% πάνω σε χρεώστες €10 εκατ. αλλά ο φορολογικός νόμος να επιτρέπει, για σκοπούς υπολογισμού του φορολογητέου κέρδους, καταχώριση πρόβλεψης μόνο στο 1%.

- Σε αυτή την περίπτωση υπάρχει μία διαφορά μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου κέρδους.



- Πρέπει να τονιστεί ότι συνηθίζεται να ετοιμάζονται δύο διαφορετικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

(α) μία με βάση τα **ΔΛΠ**, η οποία θα απευθύνεται σε **όλους τους χρήστες** των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και

(β) μία με βάση τους **φορολογικούς νόμους και κανονισμούς**, η οποία θα απευθύνεται στις **φορολογικές αρχές** της χώρας (στην πράξη δεν είναι πλήρης

χρηματοοικονομική κατάσταση αλλά οι σχετικοί υπολογισμοί που απαιτούνται από τη φορολογική αρχή).

3.2.2 Τι Είναι η Αναβαλλόμενη Φορολογία

- Όταν μία οντότητα αναγνωρίσει ένα στοιχείο ενεργητικού (υποχρέωση), αναμένει να ανακτήσει (διακανονίσει) τη λογιστική του αξία στο μέλλον. Η ανάκτηση του στοιχείου ενεργητικού θα γίνει όταν η οντότητα πωλήσει ή χρησιμοποιήσει το στοιχείο ενεργητικού, ενώ ο διακανονισμός της υποχρέωσης θα γίνει όταν αυτή αποπληρωθεί.
- Τι συμβαίνει όμως όταν η ανάκτηση (διακανονισμός) του εν λόγω στοιχείου ενεργητικού (υποχρέωσης) είναι πιθανό ότι θα αυξήσει (μειώσει) τα μελλοντικά ποσά φόρου εισοδήματος που θα υπήρχαν εάν η ανάκτηση (διακανονισμός) δεν είχε οποιεσδήποτε φορολογικές επιπτώσεις;
- Σε αυτή την περίπτωση το ΔΛΠ 12 υποχρεώνει τις οντότητες να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (ή στοιχείο ενεργητικού).

3.2.3 Φορολογική Βάση για Στοιχεία Ενεργητικού

- Η φορολογική βάση ενός στοιχείου ενεργητικού είναι το ποσό που θα **αφαιρεθεί** (για φορολογικούς σκοπούς) **από οποιαδήποτε μελλοντικά φορολογητέα εισοδήματα** όταν η εταιρεία ανακτήσει τη λογιστική του αξία από τη χρήση/πώλησή του.

- Εάν τα εισοδήματα που θα αποκτήσει η εταιρεία από τη χρήση/πώληση του στοιχείου δεν είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του στοιχείου ισούται με τη λογιστική του αξία.

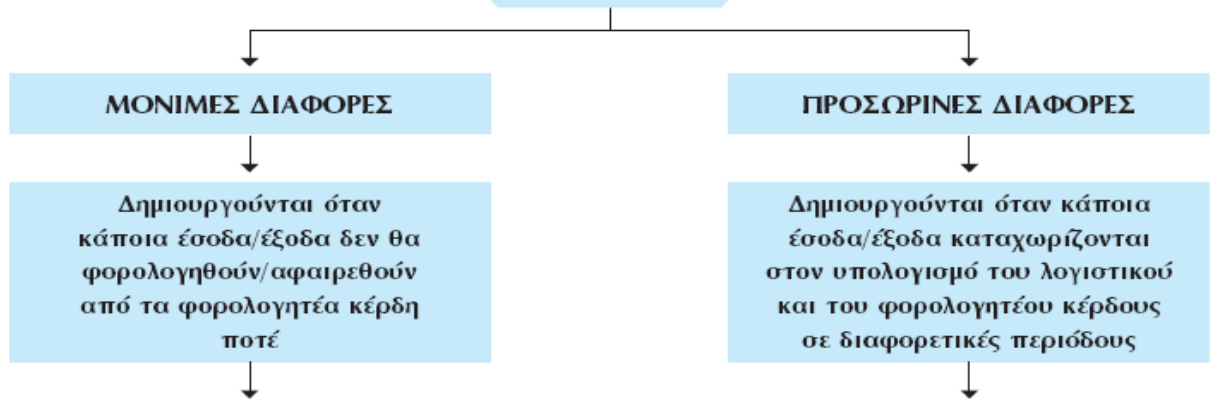
3.2.4 Φορολογική Βάση για Υποχρεώσεις

- Η φορολογική βάση μίας υποχρέωσης είναι **η λογιστική της αξία μείον οποιοδήποτε ποσό που θα αφαιρεθεί από τα φορολογητέα κέρδη** σε μελλοντικές περιόδους.
- Για αναβαλλόμενα εισοδήματα που προεισπράττονται (deferred income) η φορολογική βάση είναι **η λογιστική τους αξία μείον οποιοδήποτε ποσό των εισοδημάτων που δεν φορολογείται** σε μελλοντικές περιόδους.

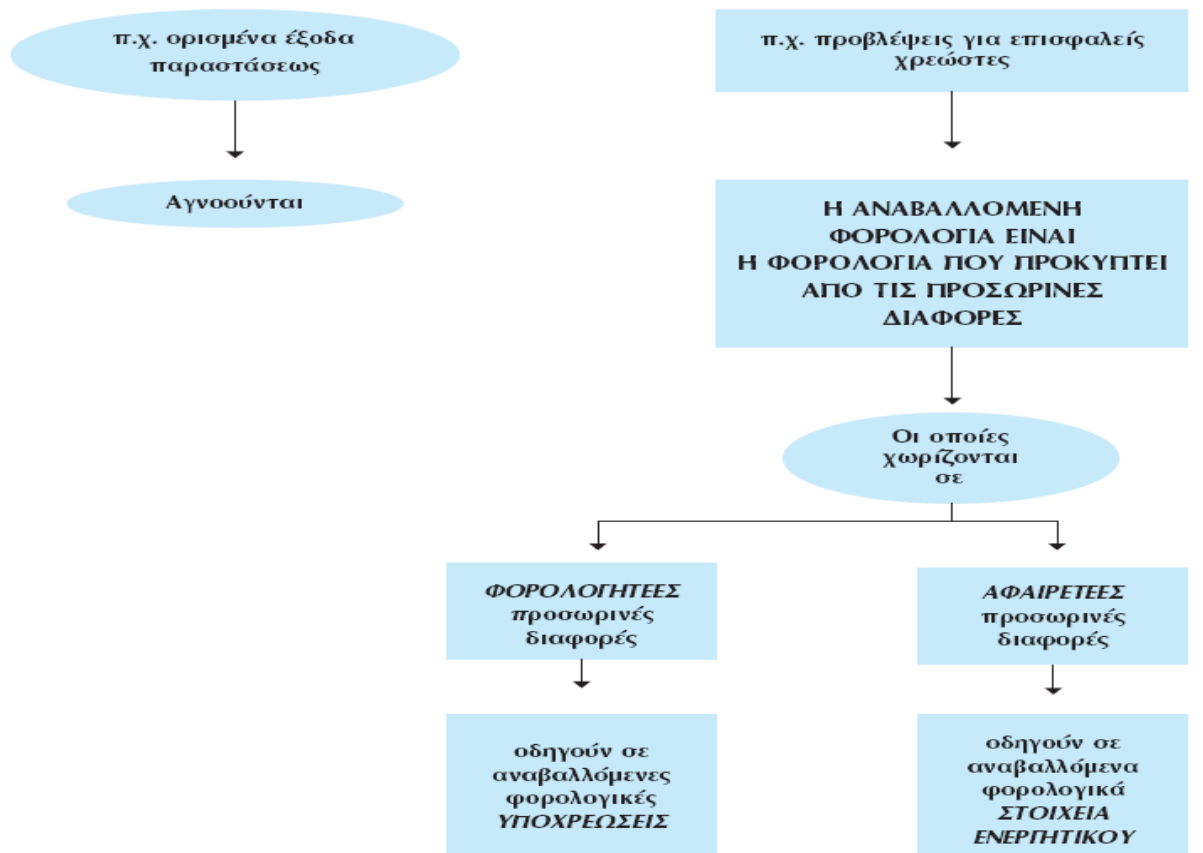
3.2.5 Προσωρινές Διαφορές

- Η αναβαλλόμενη φορολογία είναι η φορολογία που προκύπτει από τις **προσωρινές διαφορές**:

**ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΚΕΡΔΗ ΔΙΑΦΕΡΟΥΝ ΑΠΟ
ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ
ΓΙΑ 2 ΛΟΓΟΥΣ**



ΣΥΝΕΧΕΙΑ



3.3 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

3.3.1 Βασικός Κανονισμός

Όλες οι ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ

3.3.2 Εξαιρέσεις από το Βασικό Κανονισμό

- Πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για **όλες** τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές, **εκτός** στην έκταση που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:

(α) την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας (της οποίας η χρεολυσία δεν εκπίπτει από το φορολογητέο κέρδος), και

(β) την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης σε μία συναλλαγή η οποία:

(i) δεν αποτελεί επιχειρηματική συνένωση, και

(ii) κατά την ημερομηνία της συναλλαγής δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος.

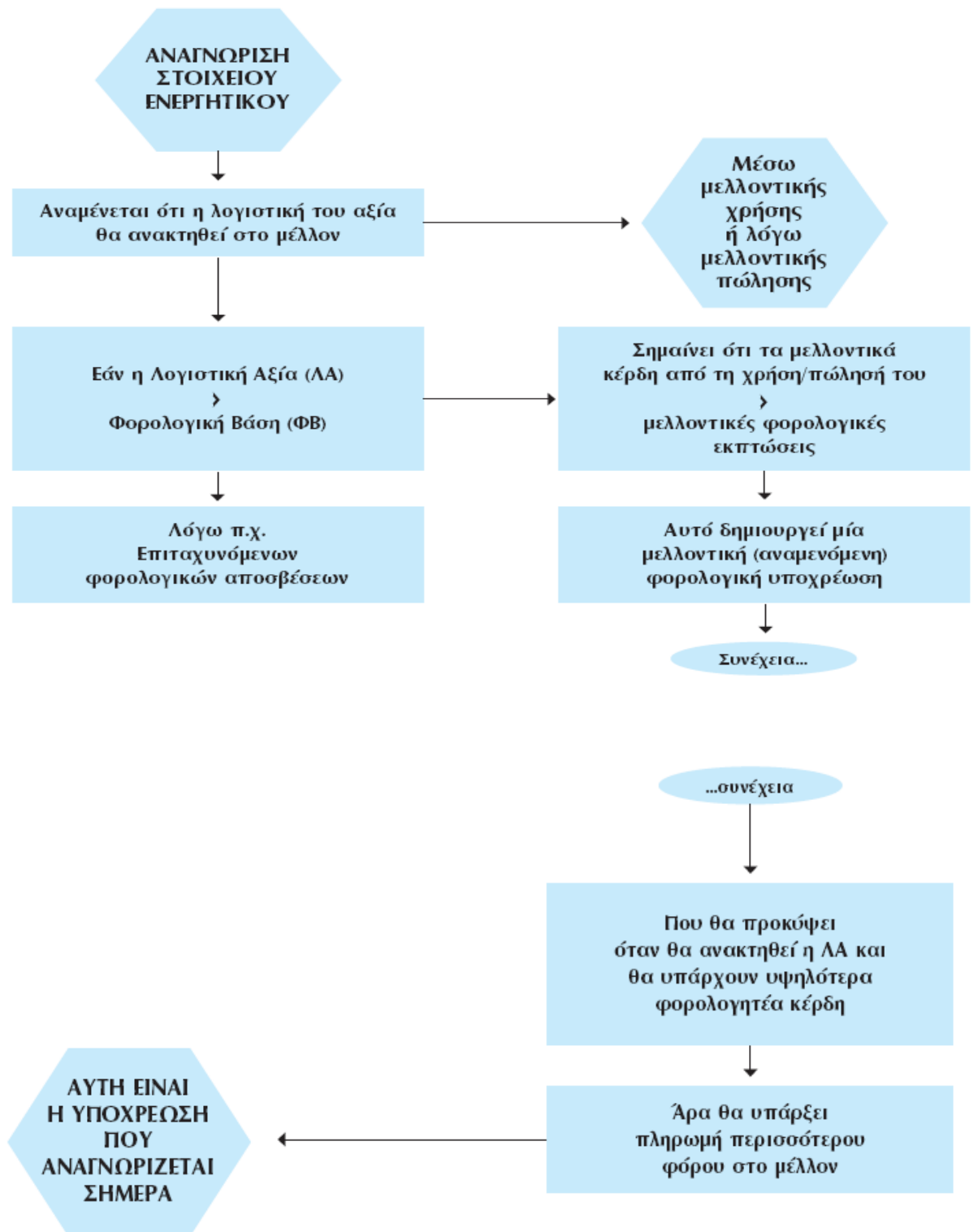
- Όμως, για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συνδεδεμένες, και συμφέροντα σε κοινοπραξίες, θα πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση

3.3.3 Παραδείγματα Φορολογητέων Προσωρινών Διαφορών

- Τα πιο κάτω παραδείγματα αφορούν σε **φορολογητές προσωρινές διαφορές** που θα οδηγήσουν σε μελλοντικές φορολογικές **υποχρεώσεις**:

ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΣΤΑ	
	Λογιστικά Βιβλία	Φορολογικά Βιβλία
Τόκοι εισπρακτέοι στην περίοδο οι οποίοι δεν εισπράχθηκαν	Στην περίοδο που πραγματοποιούνται (τρέχουσα περίοδο)	Στην είσπραξη (επόμενη περίοδο)
Επιταχυνόμενες φορολογικές αποσβέσεις [Λογιστική Αξία (ΛΑ) > Φορολογική Βάση (ΦΒ)]	π.χ. λογιστική απόσβεση 20%	π.χ. φορολογική απόσβεση 50%
Προπληρωθέντα έξοδα που αφορούν σε μελλοντική περίοδο	Στην περίοδο που πραγματοποιούνται (επόμενη περίοδο)	Στην πληρωμή (τρέχουσα περίοδο)
Επανεκτίμηση	Καταχωρίζεται στα λογιστικά βιβλία στην τρέχουσα περίοδο και η απόσβεση υπολογίζεται πάνω στο επανεκτιμημένο ποσό	Δεν καταχωρίζεται και οι φορολογικές εκπτώσεις υπολογίζονται πάνω στο κόστος. Επίσης, σε περίπτωση μελλοντικής πώλησης (αντί χρήσης), θα πληρωθεί φόρος κεφαλαιουχικών κερδών πάνω στο κέρδος από εκποίηση

3.3.4 Η Λογική της Δημιουργίας Φορολογικής Υποχρέωσης



3.3.5 Επανεκτιμήσεις Στοιχείων Ενεργητικού

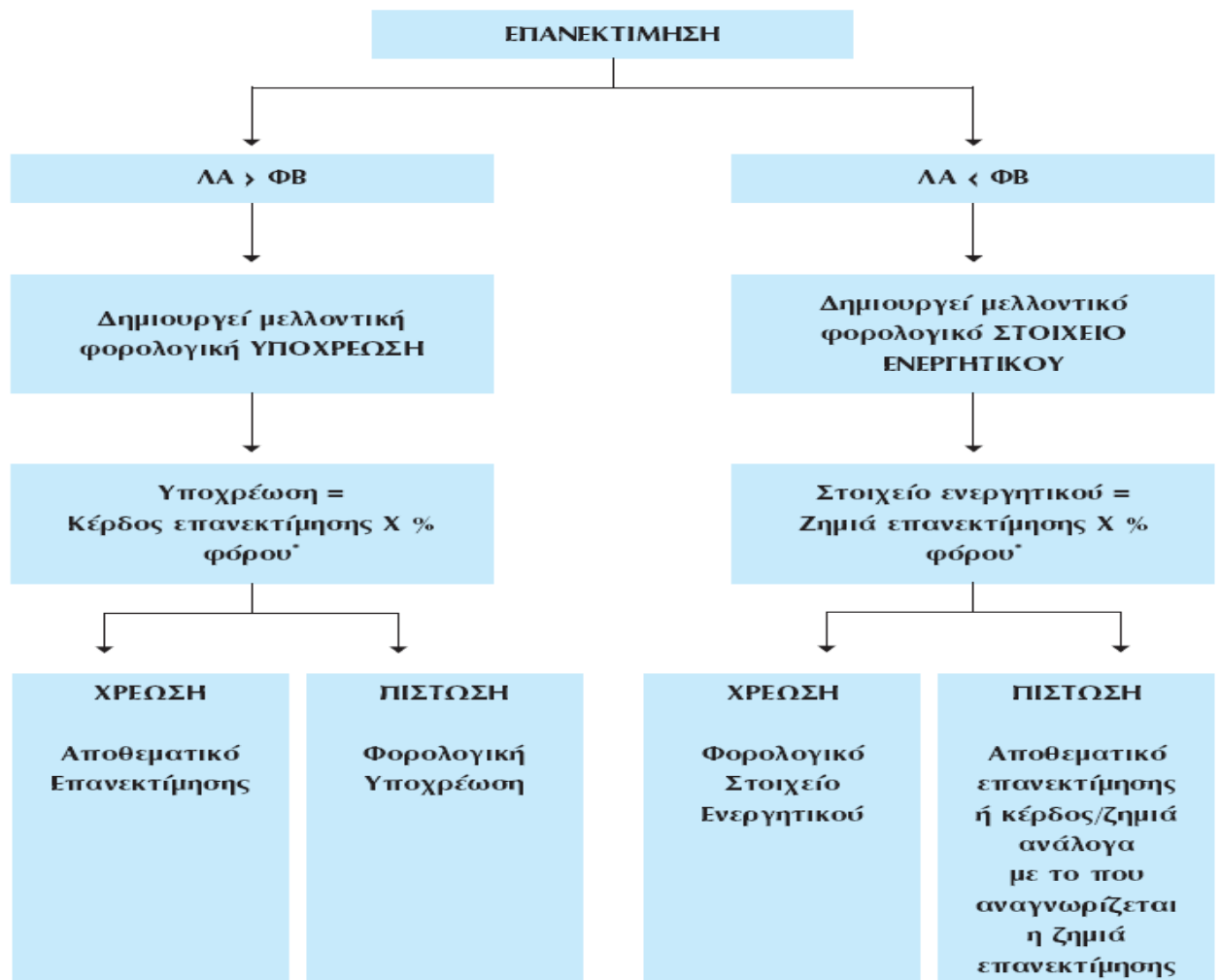
- Σύμφωνα με το ΔΛΠ (π.χ. ΔΛΠ κεφ 1, ΔΛΠ κεφ 2), ορισμένα στοιχεία ενεργητικού μπορούν να επανεκτιμηθούν.
- Σε χώρες όπου η επανεκτίμηση επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα, μετα-βάλλεται η φορολογική βάση του στοιχείου και, ως εκ τούτου, δεν υπάρχει οποιαδήποτε προσωρινή διαφορά, ούτε και υπάρχει η ανάγκη για δημιουργία αναβαλλόμενης φορολογίας.
- Στις πλείστες όμως περιπτώσεις η **επανεκτίμηση δεν επηρεάζει τα φορο-λογητέα κέρδη της περιόδου** κατά την οποία γίνεται η επανεκτίμηση και η φορολογική βάση του στοιχείου δεν μεταβάλλεται. Ως εκ τούτου, η ροή οικονομικών οφελών στην οντότητα κατά τη διάρκεια της ανάκτησης της λογιστικής αξίας θα διαφέρει από το ποσό που θα αφαιρείται για φορολογικούς σκοπούς.
- Η **διαφορά** μεταξύ της επανεκτιμημένης λογιστικής αξίας (ΛΑ) και της φορολογικής βάσης (ΦΒ) του στοιχείου αποτελεί **προσωρινή διαφορά** και δημιουργεί **αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση** (εάν η ΛΑ > ΦΒ). Αυτό θα συμβεί έστω και εάν:

(α) η εταιρεία σκοπεύει να **πωλήσει** το στοιχείο – η επανεκτιμημένη λογιστική αξία θα ανακτηθεί από την πώληση και θα πληρωθεί μελλοντικός κεφαλαιουχικός φόρος πάνω στο κέρδος πώλησης, ή

(β) η οντότητα **δεν σκοπεύει να πωλήσει** το στοιχείο– η επανεκτιμημένη λογιστική αξία θα ανακτηθεί από **τη χρήση** του στοιχείου που θα επιφέρει μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα που θα υπερβαίνει τις μελλοντικές φορολογικές εκπτώσεις (οι οποίες θα υπολογιστούν πάνω στο κόστος).

- Η **διαφορά** μεταξύ της λογιστικής αξίας του επανεκτιμώμενου στοιχείου και της φορολογικής του βάσης είναι **προσωρινή διαφορά** και δημιουργεί αναβαλλόμενη φορολογική **υποχρέωση** που θα πρέπει να καταχωριστεί στην τρέχουσα περίοδο.

3.3.6 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού Επανεκτίμησης



3.4 ΑΦΑΙΡΕΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

3.4.1 Βασικός Κανονισμός

Όλες οι **ΑΦΑΙΡΕΤΕΕΣ** προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενα φορολογικά **ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ**



Αλλά, λόγω συντηρητικότητας, το φορολογικό στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται μόνον όταν είναι πιθανόν ότι **ΘΑ ΥΠΑΡΞΕΙ ΑΡΚΕΤΟ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΚΕΡΔΟΣ** έναντι του οποίου θα αφαιρεθούν οι προσωρινές διαφορές

3.4.2 Εξαιρέσεις από το Βασικό Κανονισμό

- Πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο ενεργητικού για όλες τις αφαιρετέες προσωρινές διαφορές στην έκταση που είναι πιθανό να χρησιμοποιηθούν έναντι μελλοντικών φορολογητέων κερδών, **ΕΚΤΟΣ** εάν το αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο ενεργητικού προκύπτει από την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης σε μία συναλλαγή η οποία:

(α) δεν αποτελεί επιχειρηματική συνένωση, και

(β) κατά την ημερομηνία της συναλλαγής δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος.

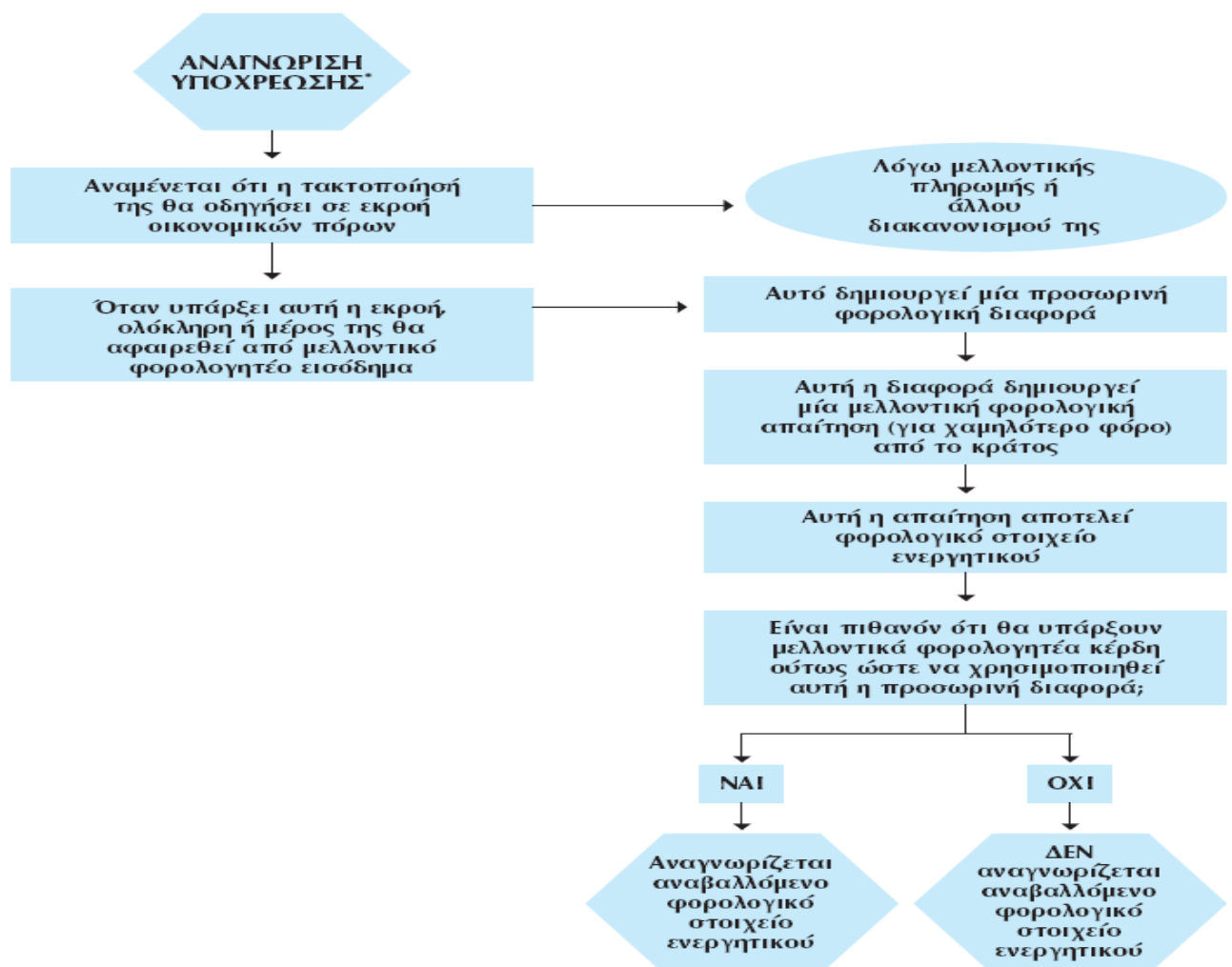
- Όμως, για αφαιρετέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συνδεδεμένες και συμφέροντα με κοινο-πραξίες, πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο ενεργητικού

3.4.3 Παραδείγματα Αφαιρετέων Προσωρινών Διαφορών

- Τα πιο κάτω παραδείγματα αφορούν σε **αφαιρετέες προσωρινές διαφορές** που θα οδηγήσουν σε αναβαλλόμενα φορολογικά **στοιχεία ενεργητικού**:

ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΣΤΑ	
	Λογιστικά Βιβλία	Φορολογικά Βιβλία
Προβλέψεις για έξοδα συντάξεων	Καταχωρίζονται κατά τη διάρκεια της απασχόλησης άσχετα εάν πληρώνονται ή όχι	Εκπίπτουν όταν πληρωθούν οι συνεισφορές σε ταμείο συντάξεων ή όταν πληρωθούν στους υπαλλήλους
Μειωμένες φορολογικές αποσβέσεις (ΛΑ < ΦΒ)	π.χ. λογιστική απόσβεση 50%	π.χ. φορολογική απόσβεση 20%
Αναβαλλόμενο εισόδημα που εισπράχθηκε στην τρέχουσα περίοδο	Καταχωρίζεται όταν πραγματοποιηθεί (μεταγενέστερη περίοδο)	Καταχωρίζεται όταν εισπραχθεί (τρέχουσα περίοδο)

3.4.4 Η Λογική της Δημιουργίας Φορολογικού Στοιχείου Ενεργητικού



3.5 ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

3.5.1 Γενικός Κανονισμός

- Όπως και στην περίπτωση των αφαιρετέων προσωρινών διαφορών (που αναφέρθηκε στη προηγούμενη ενότητα 3.4.1 - 3.4.3), όπου τα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανόν να υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων θα αφαιρεθεί η προσωρινή διαφορά, έτσι και στην περίπτωση των **αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστώσεων** τα σχετικά φορολογικά στοιχεία
- ενεργητικού αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανόν να υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων θα **χρησιμοποιηθούν** οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστώσεις.

3.5.2 Πιθανά Μελλοντικά Φορολογητέα Κέρδη

- Σε αντίθεση με την περίπτωση των αφαιρετέων προσωρινών διαφορών, στην περίπτωση των **αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών** υπάρχει σοβαρή ένδειξη ότι **ίσως να μην υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη** (λόγω του ότι η εταιρεία είναι π.χ. ζημιογόνος).
- Σε περίπτωση που η εταιρεία ήταν ζημιογόνος κατά τα τελευταία έτη, το φορολογικό στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται μόνο στην έκταση που:
 - (α) υπάρχουν αρκετές φορολογητέες προσωρινές διαφορές που θα δημιου- ργήσουν φορολογητέα κέρδη και τα οποία αφορούν στην ίδια φορολογική αρχή και στην ίδια φορολογική οντότητα, ή

(β) υπάρχει άλλη ικανοποιητική ένδειξη ότι θα υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη που αφορούν στην ίδια φορολογική αρχή και στην ίδια φορολογική οντότητα.

3.5.3 Επανεκτίμηση Μη-αναγνωρισμένων Αναβαλλόμενων Φορολογικών Στοιχείων Ενεργητικού

- Στο τέλος κάθε μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς πρέπει να γίνεται επανεκτίμηση των μη-αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων ενεργητικού.
- Σε περίπτωση που πληρούνται οι προϋποθέσεις, η οντότητα αναγνωρίζει το μη-αναγνωρισμένο στοιχείο ενεργητικού.

3.6 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ, ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

3.6.1 Δημιουργία Προσωρινής Διαφοράς

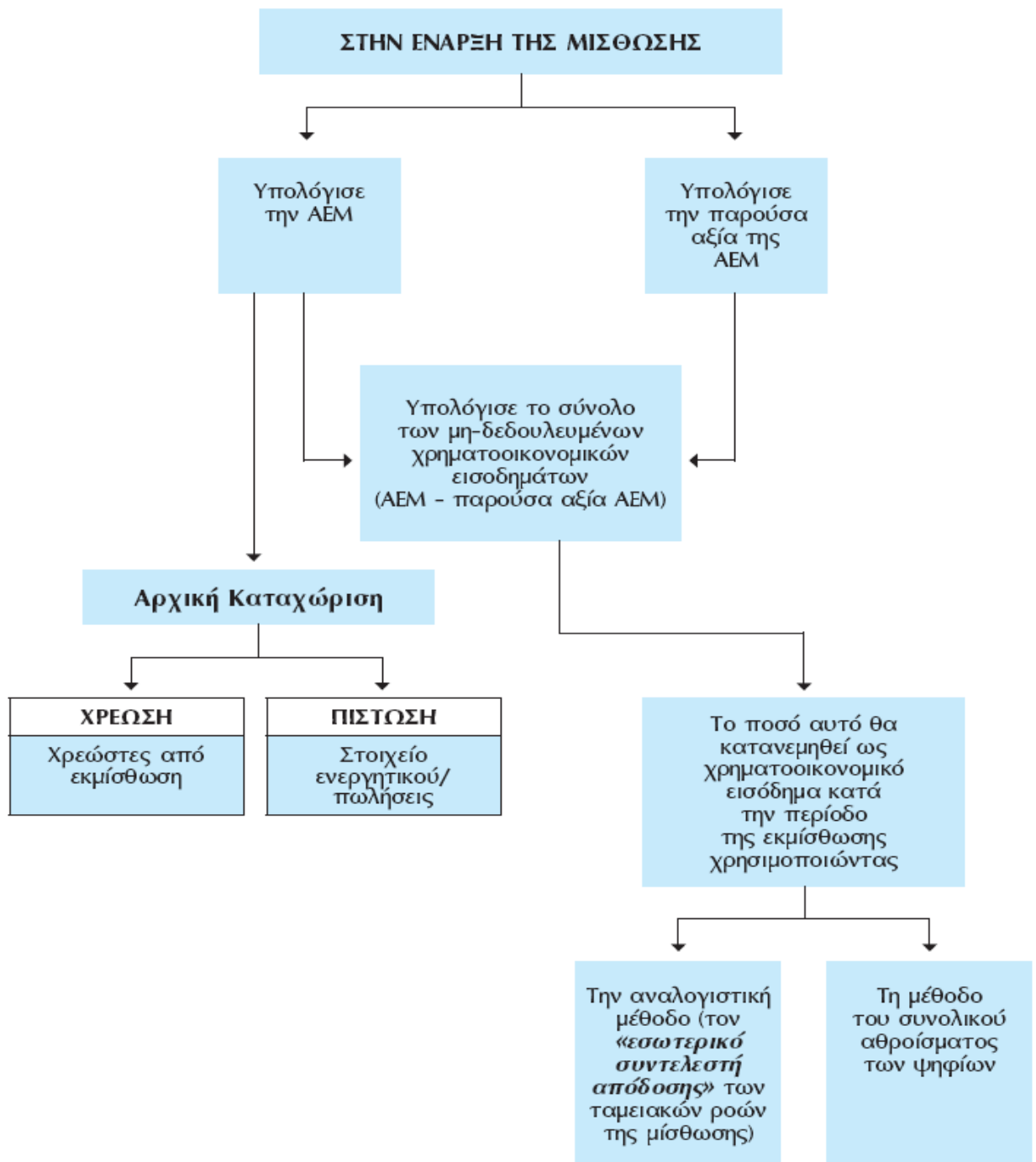
- Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η λογιστική αξία της επένδυσης σε μία θυγατρική, συνδεδεμένη, υποκατάστημα ή κοινοπραξία (το **συμφέρον** της οντότητας στα **καθαρά στοιχεία ενεργητικού** – συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας) διαφέρει από τη φορολογική της βάση (η οποία συχνά είναι το **κόστος της επένδυσης**).
- Η πιο πάνω διαφορά μπορεί, π.χ., να προκύψει από:

(α) δημιουργία μη-διανεμηθέντων κερδών, και

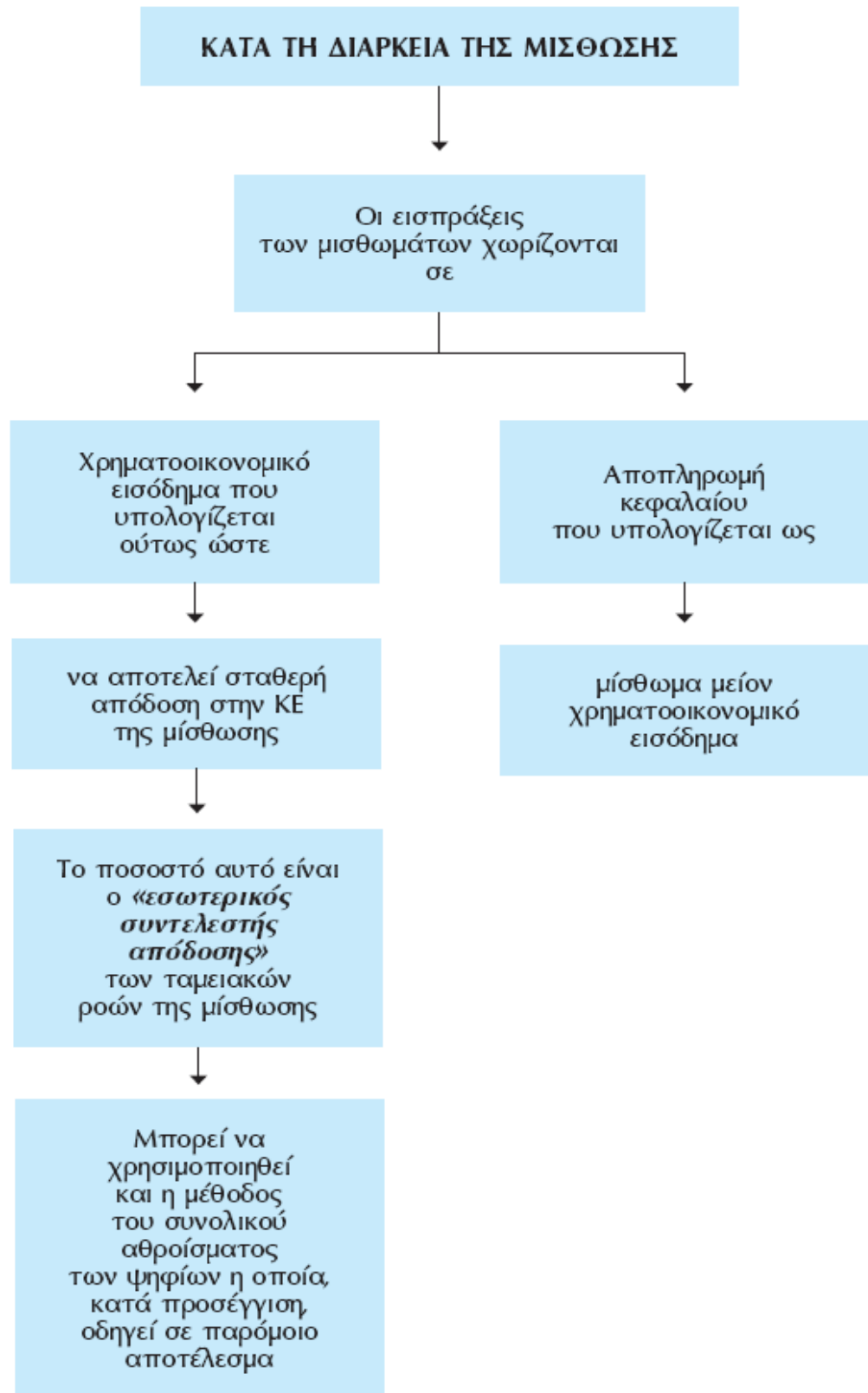
(β) μεταβολές στις τιμές ξένου συναλλάγματος όταν η θύνοια και η θυγατρική έχουν τη βάση τους σε διαφορετικές χώρες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο — ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

4.1 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά την Έναρξη της Μίσθωσης



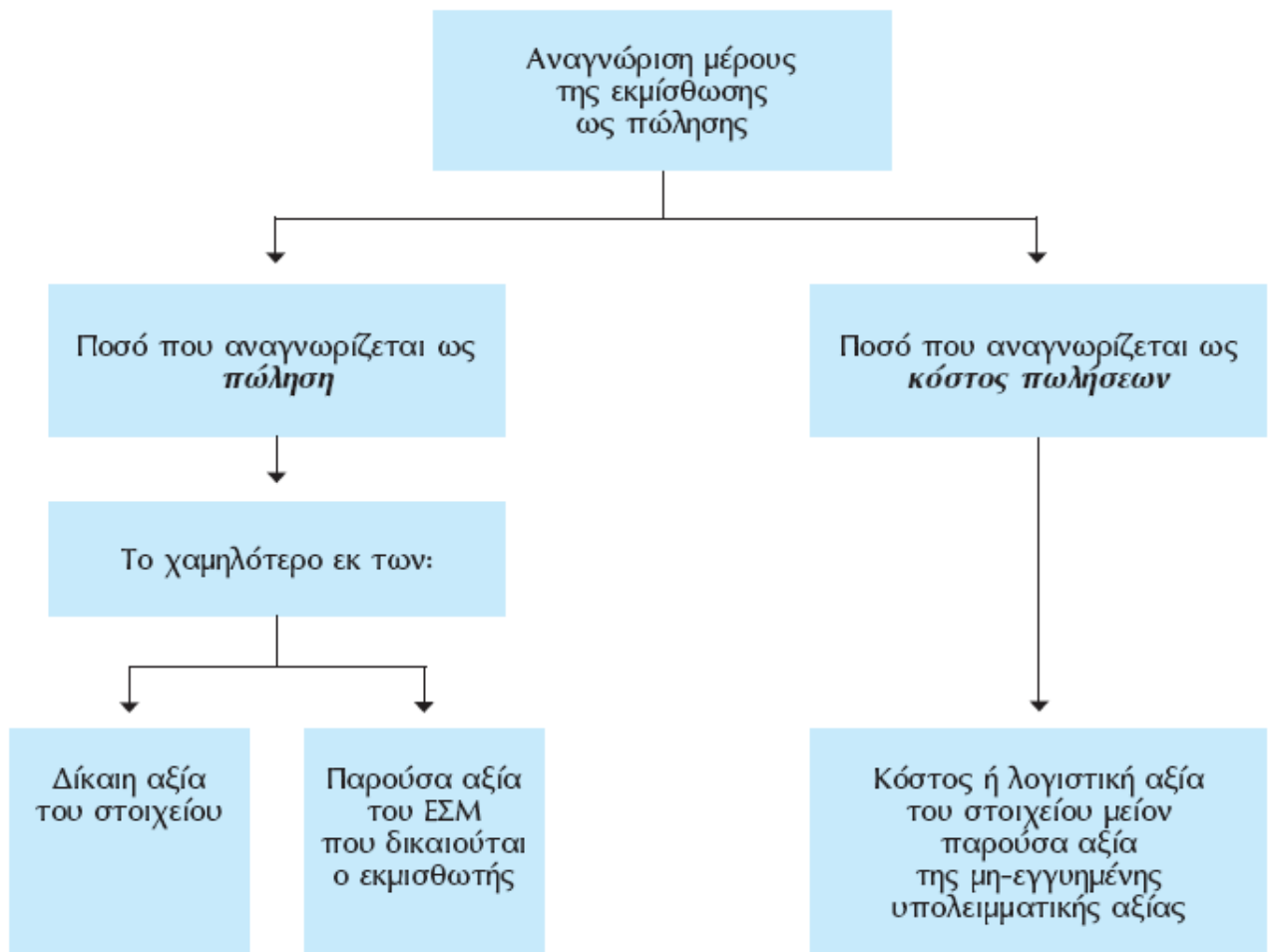
4.2 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού κατά τη Διάρκεια της Μίσθωσης



4.3 Κατασκευαστής ή Έμπορος Εκμισθωτής

- Ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής είναι ένας κατασκευαστής ενός στοιχείου ενεργητικού το οποίο μπορεί να πωλήσει ή να εκμισθώσει.

- Στην περίπτωση κατά την οποία ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής κατασκευάσει ένα στοιχείο ενεργητικού και το εκμισθώσει, τότε πρέπει να αναγνωρίσει, στην περίοδο που έγινε η έναρξη της εκμίσθωσης, **κέρδος από πώληση** σύμφωνα με την πολιτική που ακολουθείται για «κανονικές πωλήσεις» των στοιχείων ενεργητικού ως εξής:



- Σε περίπτωση προσφοράς πλασματικά χαμηλότερου επιτοκίου για σκοπούς σύναψης της μίσθωσης, το **κέρδος από πώληση** πρέπει να περιοριστεί στο ποσό που θα προέκυπτε εάν χρησιμοποιούταν ένα κανονικό εμπορικό επιτόκιο.
- Άμεσα αποδοτέα κόστη αναφορικά με τη διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας μίσθωσης αναγνωρίζονται ως έξοδα στο

κέρδος ή ζημιά της περιόδου που αναγνωρίστηκε το κέρδος από την πώληση.

- Ο λογιστικός χειρισμός του μέρους των συνολικών πληρωμών που θεωρούνται ως μισθώματα θα γίνει σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ ΚΕΦ 4 που αφορούν σε «κανονικές» χρηματοδοτικές μισθώσεις.
- Επιπρόσθετα, και στην περίπτωση των κατασκευαστών ή εμπόρων εκμισθωτών, πρέπει να γίνουνόλες οι γνωστοποιήσεις της Παραγράφου 1.18

4.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ - ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ

4.4.1 Γενικά

- Ο εκμισθωτής στην ουσία ενοικιάζει το στοιχείο ενεργητικού στο μισθωτή για προκαθορισμένη χρονική περίοδο έναντι της καταβολής των μισθωμάτων (ενοικίων).
- Ουσιαστικά οι **κίνδυνοι** και τα **οφέλη** από τη χρήση του στοιχείου ενεργητικού παραμένουν στον εκμισθωτή, ο οποίος πρέπει να συνεχίσει να αναγνωρίζει το στοιχείο στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης του.

4.4.2 Λογιστικός Χειρισμός

- Το στοιχείο ενεργητικού παραμένει στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης του εκμισθωτή και αποσβένεται με βάση το ΔΛΠ ΚΕΦ 1. Η λογιστική πολιτική για αποσβεστέα εκμισθωμένα στοιχεία ενεργητικού πρέπει να είναι συνεπής με τη συνήθη πολιτική απόσβεσης για παρόμοια στοιχεία ενεργητικού της οντότητας.
- Τα μισθώματα που θα εισπράττονται από τον εκμισθωτή θα αναγνωρίζονται ως εισοδήματα στο κέρδος ή ζημιά με βάση την ευθεία μέθοδο, εκτός εάν μία άλλη **συστηματική βάση** είναι πιο αντιπροσω- πευτική της χρονικής περιόδου κατά την οποία προκύπτουν τα οφέλη από το εκμισθωμένο στοιχείο.

- Αρχικά άμεσα κόστη που πραγματοποιούνται από εκμισθωτές για τη διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας λειτουργικής μίσθωσης πρέπει να προστίθενται στη λογιστική αξία του εκμισθωμένου στοιχείου ενεργητικού και να αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση που αναγνωρίζεται το εισόδημα από τη μίσθωση.
- Για τον καθορισμό του κατά πόσον ένα εκμισθωμένο στοιχείο έχει απομειωθεί, πρέπει να εφαρμόζεται η Απομείωση Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού

4.4.3 Γνωστοποιήσεις

- Εκτός από τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 7, οι εκμισθωτές πρέπει να γνωστοποιούν:
 - (α) τα μελλοντικά ελάχιστα μισθώματα από μη-ακυρωτές λειτουργικές μισθώσεις που είναι εισπρακτέα συνολικά, καθώς και κεχωρισμένα, για τις ακόλουθες περιόδους:
 - (i) εντός 1 έτους
 - (ii) μετά το 1^ο και όχι αργότερα του 5^{ου} έτους
 - (iii) μετά το 5^ο έτος
 - (β) το σύνολο των ενδεχόμενων ενοικίων που αναγνωρίστηκαν στα εισοδήματα
 - (γ) γενική περιγραφή των κύριων όρων κάθε σημαντικής λειτουργικής μίσθωσης.

4.5 ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑΥΤΟΧΡΟΝΗ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ

4.5.1 Γενικά

- Ορισμένες φορές μία οντότητα μπορεί να πωλήσει ένα στοιχείο ενεργητικού και, ταυτόχρονα, να το **«επαναμισθώσει»** είτε με λειτουργική είτε με χρηματοδοτική μίσθωση.
- Ένας λόγος που γίνεται αυτό είναι γιατί η οντότητα χρειάζεται άμεση ρευστότητα (άρα πωλεί το στοιχείο για να εισπράξει την τιμή πώλησης) αλλά ταυτόχρονα, λόγω του ότι το στοιχείο είναι αναγκαίο στις δραστη- ριότητες της οντότητας, το **«επαναμισθώνει»**.

4.5.2 Δημιουργική Λογιστική

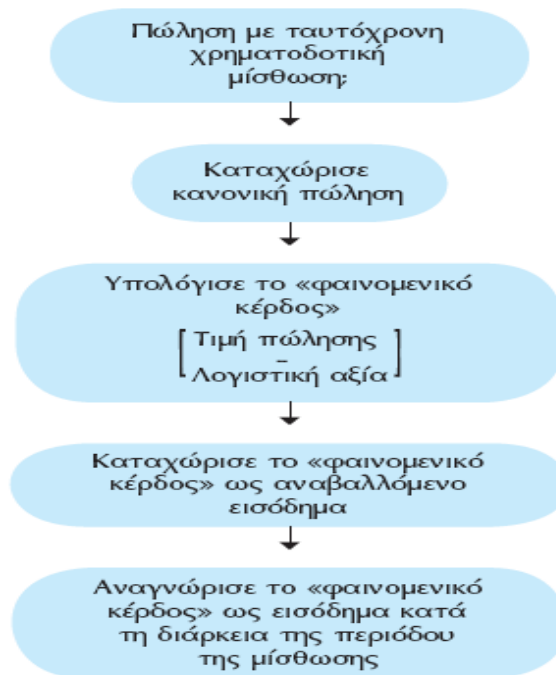
- Υπάρχει, όμως, και το ενδεχόμενο κάποια οντότητα να χρησιμοποιήσει την πώληση με ταυτόχρονη επαναμίσθωση ως **τέχνασμα δημιουργικής λογιστικής** για την άμεση δημιουργία λογιστικών κερδών.

4.5.3 Λογιστικός Χειρισμός από Πωλητές Μισθωτές

- Το ΔΛΠ κεφ 4 έχει σχετικές πρόνοιες που, εάν εφαρμοστούν, εμποδίζουν οντότητες να εφαρμόζουν τεχνάσματα «δημιουργικής λογιστικής» σε περιπτώσεις πωλήσεων και ταυτόχρονων επαναμισθώσεων.
- Εάν η πώληση και ταυτόχρονη επαναμίσθωση αφορά σε **χρηματοδοτική μίσθωση** τότε η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της λογιστικής αξίας του στοιχείου ενεργητικού πρέπει να θεωρηθεί αναβαλλόμενο εισόδη- μα και να καταμεριστεί σε όλες τις περιόδους της μίσθωσης.

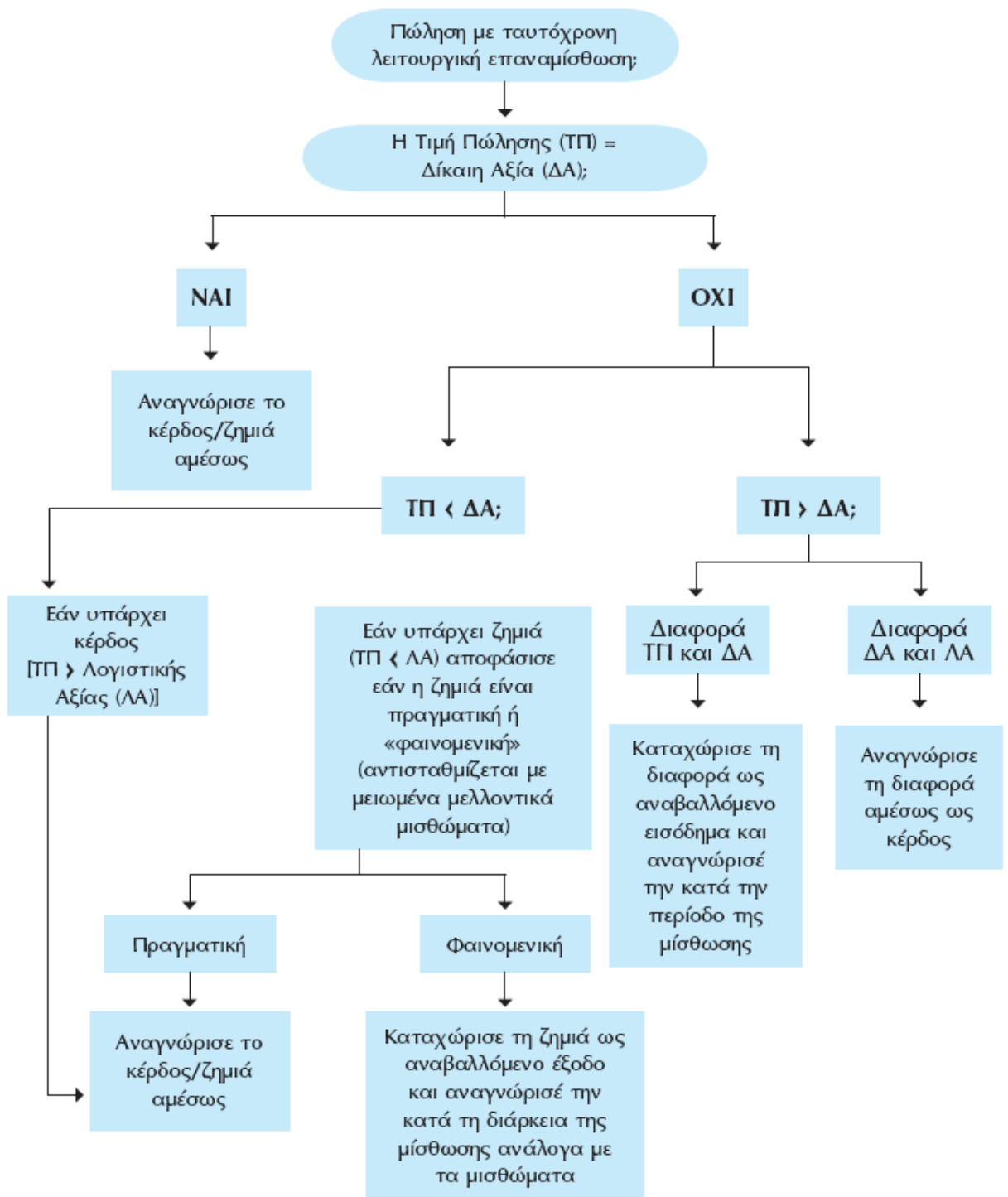
- Εάν η πώληση και ταυτόχρονη επαναμίσθωση αφορά σε **λειτουργική μίσθωση** και είναι ξεκάθαρο ότι η συναλλαγή **γίνεται στη δίκαιη αξία** του στοιχείου, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά καταχωρίζεται αμέσως.
- Εάν η τιμή πώλησης είναι **χαμηλότερη από τη δίκαιη αξία** του στοιχείου, οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά αναγνωρίζεται αμέσως εκτός εάν υπάρχει ζημιά που αντισταθμίζεται με μελλοντικά μισθώματα που είναι χαμηλότερα από τα πραγματικά μισθώματα που ισχύουν στην αγορά για το συγκεκριμένο στοιχείο. Σε τέτοια περίπτωση η ζημιά θεωρείται αναβαλλόμενο έξοδο και καταμερίζεται ανάλογα με τα μισθώματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.
- Εάν η τιμή πώλησης είναι **ψηλότερη από τη δίκαιη αξία** η διαφορά θεωρείται αναβαλλόμενο εισόδημα και καταμερίζεται σε όλες τις περιόδους της μίσθωσης.
- Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές εφαρμόζονται εξ ίσου για τις πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης. Η απαιτούμενη περιγραφή των σημαντικών μισθώσεων συνεπάγεται τη γνωστοποίηση των ιδιαζόντων ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης.
- Μπορεί να απαιτηθεί η εφαρμογή των ιδιαίτερων κριτηρίων γνωστοποίησης του κεφ 8.

4.5.4 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Επαναμίσθωση



- Πρέπει όμως να δούμε και το ΜΕΕ της παραγραφου 4.5.5

4.5.5 Σχεδιάγραμμα Λογιστικού Χειρισμού – Πώληση και Ταυτόχρονη Λειτουργική Επαναμίσθωση



4.5.6 Λογιστικός Χειρισμός από Αγοραστές Εκμισθωτές

- Ο λογιστικός χειρισμός θα γίνει σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ που αφορούν στις «κανονικές» λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις.

4.6 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΟΥΣΙΑΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΝΟΜΙΚΗ ΥΠΟΣΤΑΣΗ ΜΙΑΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ

4.6.1 Το Θέμα

- Μία οντότητα μπορεί να υπεισέλθει σε συναλλαγή ή σε σειρά δομημένων συναλλαγών (η «συμφωνία») η οποία αφορά στη νομική υπόσταση μίας μίσθωσης, με ένα ανεξάρτητο μέρος ή μέρη (τον «επενδυτή»).
- Το θέμα αυτό καλύπτεται σε γενικές γραμμές από το ΔΛΠ ΚΕΦ 4 αλλά η ΜΕΕ έκδωσε τη ΜΕΕ 27 (Αξιολόγηση της ουσίας των συναλλαγών αναφορικά με τη νομική υπόσταση μιας μίσθωσης) για να δώσει πιο λεπτομερή καθοδήγηση για το λογιστικό χειρισμό των θεμάτων που προκύπτουν.

5.1 Επιχειρηματικές Συνενώσεις

- Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας εξαγοραστής λογιστικοποιεί τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που εξαγοράστηκαν κατά την επιχειρηματική συνένωση σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 38 (Άυλα στοιχεία ενεργητικού). Όμως, όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 38, η λογιστικοποίηση μερικών εξαγοραζόμενων άυλων στοιχείων ενεργητικού μετά την αρχική αναγνώριση καθορίζεται από άλλα ΔΠΧΑ.
- Τα κριτήρια της προσδιορισιμότητας καθορίζουν κατά πόσον ένα άυλο στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται ξεχωριστά από την υπεραξία. Όμως, τα κριτήρια ούτε παρέχουν καθοδήγηση για την επιμέτρηση της δίκαιης αξίας ενός άυλου στοιχείου ενεργητικού, ούτε περιορίζουν τις υποθέσεις που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό αυτής της δίκαιης αξίας. Για παράδειγμα, για την επιμέτρηση της δίκαιης αξίας, ο εξαγοραστής θα λάμβανε υπόψη υποθέσεις που θα λάμβαναν υπόψη οι συμμετέχοντες στην αγορά, όπως τις προσδοκίες μελλοντικών ανανεώσεων συμβολαίων. Δεν είναι απαραίτητο για τις ίδιες τις ανανεώσεις να πληρούν τα κριτήρια της προσδιορισιμότητας. Το ΔΛΠ 38 παρέχει καθοδήγηση για καθορισμό του κατά πόσον άυλα στοιχεία ενεργητικού πρέπει να ενοποιοούνται σε ένα ενιαίο λογιστικό λογαριασμό μαζί με άλλα άυλα ή υλικά στοιχεία ενεργητικού.

5.2 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΚΑΙΗΣ ΑΞΙΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΙΜΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ ΑΝΕΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΞΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΗ ΟΝΤΟΤΗΤΑ

5.2.1 Στοιχεία Ενεργητικού με Αβέβαιες Ταμειακές Ροές (Προβλέψεις για Μείωση Αξίας)

- Ο εξαγοραστής δεν πρέπει να αναγνωρίζει μία ξεχωριστή πρόβλεψη για μείωση της αξίας μετά την ημερομηνία εξαγοράς

για στοιχεία ενεργητικού που αποκτώνται σε μία επιχειρηματική συνένωση και τα οποία επιμετρού-

- νται στη δίκαιή τους αξία κατά την ημερομηνία εξαγοράς, επειδή οι επιπτώσεις της αβεβαιότητας μελλοντικών ταμειακών ροών έχουν, ήδη, συμπεριληφθεί στην επιμέτρηση της δίκαιής τους αξίας.
- Για παράδειγμα, επειδή το ΔΠΧΑ 3 (κεφ 4) απαιτεί όπως ο εξαγοραστής επιμετρά τα εξαγοραζόμενα εισπρακτέα, περιλαμβανομένων και δανείων, στη δίκαιή τους αξία κατά την ημερομηνία εξαγοράς, ο εξαγοραστής δεν αναγνωρίζει ξεχωριστή πρόβλεψη μείωσης της αξίας τους σε σχέση με συμβατικές ταμειακές ροές που, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, θεωρούνται μη-εισπράξιμες.

5.2.2 Στοιχεία Ενεργητικού που Υπόκεινται σε Λειτουργικές Μισθώσεις στις Οποίες ο Εξαγοραζόμενος είναι ο Εκμισθωτής

- Στην επιμέτρηση της δίκαιης αξίας κατά την ημερομηνία εξαγοράς στοιχείων ενεργητικού όπως ένα κτίριο ή ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας που υπόκεινται σε λειτουργική μίσθωση (όπου ο εξαγοραζόμενος είναι ο εκμισθωτής), ο εξαγοραστής πρέπει να λαμβάνει υπόψη τους όρους της (εκ)μίσθωσης. Με άλλα λόγια, ο εξαγοραστής δεν αναγνωρίζει ξεχωριστό στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση εάν οι όροι μίας λειτουργικής μίσθωσης είναι είτε ευνοϊκοί είτε δυσμενείς συγκρινόμενοι με τους όρους της αγοράς για μισθώσεις όπου ο εξαγοραζόμενος είναι ο μισθωτής.

5.2.3 Στοιχεία Ενεργητικού τα Οποία ο Εξαγοραστής Σκοπεύει να Μη Χρησιμοποιήσει ή να Χρησιμοποιήσει με Τρόπο Διαφορετικό από Εκείνο που θα Χρησιμοποιούσαν Άλλοι Συμμετέχοντες στην Αγορά

- Για λόγους συναγωνισμού ή άλλους λόγους, ο εξαγοραστής μπορεί να μην προτίθεται να χρησιμοποιήσει ένα εξαγοραζόμενο στοιχείο ενεργητικού, για παράδειγμα, ένα άυλο στοιχείο ενεργητικού που σχετίζεται με έρευνα και ανάπτυξη, ή να προτίθεται να το χρησιμοποιήσει με τρόπο διαφορετικό

από εκείνο που θα χρησιμοποιούσαν άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά. Εν τούτοις, ο εξαγοραστής πρέπει να επιμετρά το εν λόγω στοιχείο σε δίκαιη αξία καθοριζόμενη σύμφωνα με τη μέθοδο που χρησιμοποιούν άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά.

5.2.4 Συμφέρον Άνευ Ελέγχου στην Εξαγοραζόμενη Οντότητα

- Το ΔΠΧΑ 3 επιτρέπει στον εξαγοραστή να επιμετρά ένα συμφέρον άνευ ελέγχου στην εξαγοραζόμενη οντότητα στη **δίκαιη** του **αξία** κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Κάποτε ένα εξαγοραστής θα είναι σε θέση να επιμετρήσει τη δίκαιη αξία, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, του συμφέροντος άνευ ελέγχου, με βάση τις **τιμές μετοχών Ιδίων Κεφαλαίων** (όχι δικών του) σε μία ενεργό αγορά. Σε άλλες περιπτώσεις, όμως, δεν υπάρχουν τέτοιες τιμές, και ο εξαγοραστής θα επιμετρούσε τη δίκαιη αξία του συμφέροντος άνευ ελέγχου χρησιμοποιώντας **άλλες τεχνικές αποτίμησης**.
- Η δίκαιη αξία του συμφέροντος του εξαγοραστή στην εξαγοραζόμενη οντότητα και η δίκαιη αξία του συμφέροντος άνευ ελέγχου στην «κατά-μετοχή» βάση θα μπορούσε να διαφέρουν. Η κύρια διαφορά πιθανόν να οφείλεται στην περίληψη πρίμ για μετοχές με έλεγχο ή, αντιστρόφως, στην Περίληψη έκπτωσης για μετοχές χωρίς έλεγχο (έκπτωση μειοψηφίας).

5.2.5 Κατευθυντήριες Γραμμές για τον Καθορισμό της Δίκαιης Αξίας

ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΔΙΚΑΙΗΣ ΑΞΙΑΣ		
Αρ.	Στοιχείο Ενεργητικού/ Υποχρέωση	Καθορισμός Δίκαιης Αξίας
1.	Διαπραγματεύσιμα αξιόγραφα που αποτελούν αντικείμενο εμπορίας σε ενεργό αγορά	<ul style="list-style-type: none"> • Τρέχουσα αγοραία αξία
2.	Μη-διαπραγματεύσιμα αξιόγραφα	<ul style="list-style-type: none"> • Υπολογιζόμενη αξία λαμβάνοντας υπόψη παράγοντες όπως: <ul style="list-style-type: none"> ➤ αριθμοδείκτες P/E (Price/Earnings ratios) ➤ μερισματική απόδοση (dividend yield) ➤ αναμενόμενους ρυθμούς αύξησης σε σύγκριση με παρόμοια αξιόγραφα οντοτήτων με παρόμοια χαρακτηριστικά

Αρ.	Στοιχείο Ενεργητικού/ Υποχρέωση	Καθορισμός Δίκαιης Αξίας
3.	Εισπρακτέα ποσά	<ul style="list-style-type: none"> • Παρούσα αξία, χρησιμοποιώντας κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια για την προεξόφληση, μείον: <ul style="list-style-type: none"> ➤ έξοδα είσπραξης χρεών ➤ προβλέψεις για επισφαλείς χρεώστες <p>Σημείωση: δεν χρειάζεται προεξόφληση για βραχυπρόθεσμα εισπρακτέα ποσά όταν η παρούσα αξία δεν διαφέρει σημαντικά από την ονομαστική αξία</p>
4.	Αποθέματα (α) έτοιμα προϊόντα (β) ημιτελή προϊόντα (γ) πρώτες ύλες	<ul style="list-style-type: none"> • Τιμή πώλησης μείον κόστος εκποίησης και μείον λογικό περιθώριο κέρδους • Τιμή πώλησης έτοιμων προϊόντων μείον κόστος ολοκλήρωσης, μείον κόστος εκποίησης και μείον λογικό περιθώριο κέρδους • Τρέχον κόστος αντικατάστασης
5.	Γη και κτίρια	<ul style="list-style-type: none"> • Αγοραία τιμή
6.	Μηχανήματα και εξοπλισμός	<ul style="list-style-type: none"> • Αγοραία τιμή που συνήθως καθορίζεται από εκτίμηση • Εάν δεν υπάρχει ένδειξη της αγοραίας τιμής λόγω εξειδικευμένης φύσης χρησιμοποιείται το αποσβεσμένο καθαρό κόστος αντικατάστασης ή υπολογίζεται η δίκαιη αξία χρησιμοποιώντας μία «εισοδηματική προσέγγιση»
7.	Άυλα στοιχεία ενεργητικού	<ul style="list-style-type: none"> • Δίκαιη αξία με αναφορά σε ενεργό αγορά (όπως καθορίζεται στο ΔΛΠ 38) • Εάν δεν υπάρχει ενεργός αγορά τότε χρησιμοποιείται το ποσό το οποίο θα καταβαλλόταν για αγορά του στοιχείου σε μία συναλλαγή ίσων αποστάσεων μεταξύ πρόθυμων και πληροφορημένων μερών (βλέπε ΔΛΠ 38 για περαιτέρω καθοδήγηση για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας άυλων στοιχείων που αποκτούνται σε μία επιχειρηματική συνένωση)
8.	Λογαριασμοί πληρωτέοι, γραμμάτια πληρωτέα, μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, μακροπρόθεσμα ομόλογα, δεδουλευμένα έξοδα και απαιτήσεις πληρωτέες	<ul style="list-style-type: none"> • Παρούσα αξία των σχετικών ποσών χρησιμοποιώντας κατάλληλα προεξοφλητικά επιτόκια

Αρ.	Στοιχείο Ενεργητικού/ Υποχρέωση	Καθορισμός Δίκαιης Αξίας
9.	Επαχθείς συμβάσεις και άλλες προσδιορίσιμες υποχρεώσεις του εξαγοραζόμενου	<ul style="list-style-type: none"> • Παρούσα αξία των σχετικών ποσών χρησιμοποιώντας κατάλληλα προεξοφλητικά επιτόκια
10.	Στοιχεία ενεργητικού με αβέβαιες ταμειακές ροές	<ul style="list-style-type: none"> • Απαγορεύεται η αναγνώριση ξεχωριστών προβλέψεων καθώς οι αβεβαιότητες για την εισπραξιμότητα και τις μελλοντικές ταμειακές ροές λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της δίκαιης αξίας
11.	Λειτουργικές μισθώσεις – ο εξαγοραζόμενος είναι ο εκμισθωτής	<ul style="list-style-type: none"> • Στην επιμέτρηση της δίκαιης αξίας συμπεριλαμβάνεται η επίπτωση οποιωνδήποτε ευνοϊκών ή δυσμενών όρων σε σχέση με τους όρους της αγοράς
12.	Στοιχεία ενεργητικού που δεν θα χρησιμοποιηθούν ή θα χρησιμοποιηθούν με διαφορετικό τρόπο	<ul style="list-style-type: none"> • Επιμέτρηση σε δίκαιη αξία ανεξάρτητα από τη σκοπευόμενη χρήση

5.3 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

5.3.1 Γενικά

- Το ΔΠΧΑ 3 προνοεί για περιορισμένες εξαιρέσεις σε σχέση με τις αρχές της αναγνώρισης και επιμέτρησης. Οι Παράγραφοι 5.3.2 – 5.3.4 καθορίζουν τόσο τα συγκεκριμένα στοιχεία για τα οποία γίνεται πρόνοια για εξαιρέσεις όσο και τη φύση αυτών των στοιχείων. Ο εξαγοραστής πρέπει να λογιστικοποιεί τα εν λόγω στοιχεία εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις των Παραγράφων 5.3.2 – 5.3.4, με αποτέλε- σμα ότι μερικά στοιχεία:

(α) θα αναγνωρίζονται είτε με την εφαρμογή επιπρόσθετων όρων αναγνώρι- σης πέραν των όσων περιλαμβάνονται στην Παράγραφο είτε εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, με αποτελέσματα διαφορετικά από εκείνα που θα προέκυπταν με την εφαρμογή της αρχής και των όρων αναγνώρισης

(β) Θα επιμετρούνται σε ποσά διαφορετικά από τις δίκαιες αξίες τους κατά την ημερομηνία εξαγοράς.

5.3.2 Εξαίρεση στην Αρχή Αναγνώρισης: Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις

- Το ΔΛΠ (37) για **(Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία Ενεργητικού)** δίνει τον εξής ορισμό για τον όρο «ενδεχόμενη υποχρέωση»:

(α) μία **δέσμευση** που είναι δυνατόν να προκύψει ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί από την πραγματο- ποίηση ή όχι ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων τα οποία δεν είναι εξ ολοκλήρου υπό τον έλεγχο της οντότητας, ή

(β) μία **παρούσα δέσμευση** που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος η οποία όμως δεν έχει καταχωριστεί ως υποχρέωση λόγω του ότι:

(i) δεν είναι πιθανόν ότι θα χρειαστεί εκροή οικονομικών οφελών για τη
διευθέτησή της, ή

(ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να υπολογιστεί με επαρκή
αξιοπιστία.

- Οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 37 **δεν εφαρμόζονται** στον καθορισμό ως προς το ποιες ενδεχόμενες υποχρεώσεις πρέπει να αναγνωριστούν από την ημερο- μηνία εξαγοράς και μεταγενέστερα. Αντί τούτου, ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει, από την ημερομηνία εξαγοράς (και μεταγενέστερα), ενδεχόμε- νη υποχρέωση η οποία αναλαμβάνεται κατά τη συνένωση εάν είναι **υπά- ρχουσα δέσμευση προκύπτουσα από παρελθοντικά γεγονότα** και η δίκαιή της αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Επομένως, αντίθετα με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 37, ο

εξαγοραστής αναγνωρίζει ενδεχόμενη υποχρέωση που αναλαμβάνεται κατά τη συνένωση κατά την ημερομηνία εξαγοράς έστω και εάν δεν είναι πιθανό ότι θα χρειαστεί εκροή πόρων που εμπερικλείουν οικονομικά οφέλη, για να διακανονιστεί η δέσμευση. Η καθοδήγηση για μεταγενέστερη λογιστικοποίηση ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

5.3.3 Εξαιρέσεις στις Αρχές Αναγνώρισης και Επιμέτρησης

(α) Φόροι Εισοδήματος

- Ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει και να επιμετρά ένα αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο ενεργητικού ή μία αναβαλλόμενη φορολογική υπο- χρέωση που προκύπτει από τα εξαγοραζόμενα στοιχεία ενεργητικού και από τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις σε μία επιχειρηματική συνένωση σύμφωνα με το ΔΛΠ (12) κεφ 3.
- Ο εξαγοραστής πρέπει να λογιστικοποιεί, σύμφωνα με το ΔΛΠ (12) κεφ 3, δυνητικές φορολογικές επιπτώσεις προσωρινών διαφορών και μεταφερό- μενων φορολογικών υπολοίπων της εξαγοραζόμενης οντότητας που υπά- ρχουν κατά την ημερομηνία εξαγοράς ή προκύπτουν ως αποτέλεσμα της εξαγοράς.

(β) Ωφελήματα Προσωπικού

- Ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει και να επιμετρά σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 (Ωφελήματα προσωπικού) μία υποχρέωση (ή ένα στοιχείο ενεργητικού, εάν υπάρχει) που σχετίζεται με τις διευθετήσεις της εξαγοραζόμενης οντότητας σε σχέση με ωφελήματα προσωπικού.

γ) Αποζημιωτικά Στοιχεία Ενεργητικού

- Σε μία επιχειρηματική συνένωση, ο πωλητής μπορεί να χρειαστεί να από- ζημιώσει, κατόπιν σύμβασης, τον εξαγοραστή, για τις συνέπειες κάποιου απρόοπτου ενδεχόμενου ή κάποιας αβεβαιότητας σε σχέση με συγκεκρι- μένο στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση, στην ολότητά του/της ή σε μέρος του/της. Για παράδειγμα, ο πωλητής μπορεί να

αποζημιώσει τον εξαγορα-στή για ζημιές πέραν ενός καθορισμένου ποσού για υποχρέωση που προκύπτει από συγκεκριμένη ενδεχόμενη υποχρέωση· με άλλα λόγια ο πωλητής θα εγγυηθεί ότι η υποχρέωση του εξαγοραστή δεν θα υπερβεί κάποιο καθορισμένο ποσό. Αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας είναι ότι ο εξαγοραστής αποκτά ένα **«αποζημιωτικό στοιχείο ενεργητικού»**. Τα αποζημιωτικά στοιχεία ενεργητικού πρέπει να αναγνωρίζονται ταυτόχρονα με την αναγνώριση του στοιχείου για το οποίο ισχύει η συμφωνία απόζη- μίωσης και πρέπει να επιμετρούνται και τα δύο πάνω στην ίδια βάση,

- λαμβανομένης υπόψη της ανάγκης για πρόβλεψη για επισφαλή ποσά. Επομένως, εάν η αποζημίωση σχετίζεται με στοιχείο ενεργητικού ή

υποχρέωση που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία εξαγοράς και επιμε- τράται στη δίκαιή του/της αξία κατά την ίδια ημερομηνία, ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει το αποζημιωτικό στοιχείο ενεργητικού κατά την ημερομηνία εξαγοράς και να το επιμετρά στη **δίκαιή του αξία** κατά την ημερομηνία αυτή. Για αποζημιωτικό στοιχείο ενεργητικού που επιμετράται στη δίκαιή του αξία, οι συνέπειες αβεβαιοτήτων σε σχέση με μελλοντικές ταμειακές ροές, για λόγους εισπραξιμότητας, περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της δίκαιης αξίας και δεν χρειάζεται ξεχωριστή πρόβλεψη αποτίμησης.

- Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αποζημίωση δυνατό να σχετίζεται με στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση που αποτελεί εξαίρεση στις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης. Για παράδειγμα, μία περίπτωση αποζημίωσης μπορεί να αφορά σε ενδεχόμενη υποχρέωση η οποία δεν αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία εξαγοράς επειδή η δίκαιή της αξία δεν είναι αξιόπιστα επιμε- τρήσιμη κατά την ημερομηνία αυτή. Από την άλλη, η αποζημίωση μπορεί να αφορά σε στοιχείο ενεργητικού ή υποχρέωση που προκύπτει, για παρά- δειγμα, από ωφελήματα προσωπικού και που η βάση επιμέτρησής του/της είναι διαφορετική από τη δίκαιη τους αξία κατά την ημερομηνία

εξαγοράς. Σε τέτοιες περιπτώσεις το αποζημιωτικό στοιχείο ενεργητικού πρέπει να αναγνωρίζεται και να επιμετράται χρησιμοποιώντας **υποθέσεις** σύμφωνες με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν για το αποζημιωνόμενο στοιχείο (item), υπό τον όρο ότι λαμβάνεται υπόψη η εκτίμηση της διεύθυνσης σε σχέση με την εισπραξιμότητα του αποζημιωτικού στοιχείου ενεργητικού και με οποιουσδήποτε άλλους συμβατικούς περιορισμούς επί του αποζημιωνόμενου ποσού.

5.3.4 Εξαιρέσεις στην Αρχή Επιμέτρησης

(α) Επανακτώμενα Δικαιώματα

- Ο εξαγοραστής πρέπει να επιμετρά την αξία ενός επανακτώμενου δικαιώματος που αναγνωρίζεται ως άυλο στοιχείο ενεργητικού με βάση την έναπομένονσα συμβατική διάρκεια του σχετικού συμβολαίου, άσχετα εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη την πιθανότητα ανανέωσης της σύμβασης κατά τον καθορισμό της δίκαιης αξίας του δικαιώματος

(β) Κατακυρώσεις που Αφορούν σε Πληρωμή σε Συνάρτηση με Μετοχές (Share-based Payment Awards) – «Κατακυρώσεις»

- Ο εξαγοραστής πρέπει να επιμετρά μία υποχρέωση ή ένα Εργαλείο Ιδίων Κεφαλαίων σχετιζόμενο με την αντικατάσταση των «κατακυρώσεων» του εξαγοραζόμενου με «κατακυρώσεις» του εξαγοραστή σύμφωνα με τη μέθοδο που καθορίζεται από το ΔΠΧΑ 2 (**Μετοχές Μελών σε Συνεργατικές Οντότητες και Παρόμοια Εργαλεία**). (Το ΔΠΧΑ (3) κεφ 5 αναφέρεται στο αποτέλεσμα της εν λόγω μεθόδου ως «επιμέτρηση βάσει της αγοράς» της «κατακύρωσης».)

γ) Στοιχεία Ενεργητικού Κατεχόμενα για Πώληση

- Ο εξαγοραστής πρέπει να επιμετρά ένα εξαγοραζόμενο μη-κυκλοφορούν στοιχείο ενεργητικού (ή ομάδα εκποίησης) που ταξινομείται ως κατεχόμενο/η για πώληση κατά την ημερομηνία της εξαγοράς σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 (**Μη-κυκλοφορούντα Στοιχεία Ενεργητικού Κατεχόμενα για Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες**), σε δίκαιη αξία

μείον κόστη πώλησης σύμφωνα με το εν λόγω ΔΠΧΑ (ΔΠΧΑ 5).

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ			
1.	Εξαιρέση από την αρχή <u>αναγνώρισης</u>	Ενδεχόμενες υποχρεώσεις	<p>Αναγνωρίζεται και επιμετρώνεται σε δίκαιη αξία νοουμένου ότι:</p> <p>(α) είναι παρούσα υποχρέωση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, και</p> <p>(β) η δίκαιη της αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία, ακόμα και εάν η οικονομική εκροή δεν είναι πιθανή.</p> <p>Σημ.: Αυτό ΔΕΝ συνάδει με τις πρόνοιες του ΔΛΠ 37</p>
2.	Εξαιρέσεις από την αρχή <u>αναγνώρισης και επιμέτρησης</u>	<p>Αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις</p> <p>Ωφελήματα προσωπικού</p> <p>Αποζημιωτικά στοιχεία ενεργητικού</p>	<p>Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 (ποσά εισπρακτέα ή πληρωτέα χωρίς προεξόφληση)</p> <p>Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 (παρούσα αξία υποχρέωσης μείον δίκαιη αξία των στοιχείων ενεργητικού του σχεδίου)</p> <p>Αναγνωρίζονται ταυτόχρονα με την αναγνώριση του στοιχείου για το οποίο ισχύει η συμφωνία αποζημίωσης και επιμετρώνεται πάνω στην ίδια βάση</p>
3.	Εξαιρέσεις από την αρχή <u>επιμέτρησης</u>	<p>Επανακτώμενα δικαιώματα</p> <p>«Κατακυρώσεις» που αφορούν σε πληρωμή σε συνάρτηση με μετοχές</p> <p>Στοιχεία ενεργητικού που κατέχονται για πώληση</p>	<p>Αναγνωρίζονται ως άυλα στοιχεία με βάση την εναπομένουσα συμβατική διάρκεια των σχετικών συμβολαίων</p> <p>Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2</p> <p>Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 (δίκαιη αξία μείον κόστη πώλησης)</p>

5.4 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ Ή ΑΥΞΗΣΗΣ ΕΥΚΑΙΡΙΑΚΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

5.4.1 Γενικά

- Ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει υπεραξία από την ημερομηνία εξαγοράς, επιμετρούμενη ως τη διαφορά (α) μείον (β) πιο κάτω:

(α) το σύνολο

(i) του μεταβιβαζόμενου τιμήματος επιμετρούμενου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, για το οποίο γενικά γίνεται χρήση της δίκαιης αξίας κατά την ημερομηνία εξαγοράς

(ii) του ποσού οποιουδήποτε **συμφέροντος άνευ ελέγχου** στην εξαγοραζόμενη οντότητα, επιμετρούμενου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, και

(iii) στην περίπτωση επιχειρηματικής συνένωσης που πραγματοποιείται σταδιακά, της δίκαιης αξίας, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, του **συμφέροντος** που κατείχε προηγουμένως ο εξαγοραστής **στα Ίδια Κεφάλαια του εξαγοραζόμενου**

(β) το καθαρό ποσό, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, των προσδιορίσιμων στοιχείων ενεργητικού που εξαγοράζονται και των υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται, επιμετρούμενων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3.

- Σε μία επιχειρηματική συνένωση κατά την οποία ο εξαγοραστής και ο εξαγοραζόμενος (ή οι πρώην ιδιοκτήτες της εξαγοραζόμενης οντότητας) **ανταλλάζουν μόνο Ίδια Κεφάλαια**, η δίκαιη αξία, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, των Ιδίων Κεφαλαίων του εξαγοραζόμενου μπορεί να είναι πιο αξιόπιστα επιμετρήσιμη από τη δίκαιη αξία των Ιδίων Κεφαλαίων του εξαγοραστή. Εάν έτσι έχουν τα πράγματα, ο εξαγοραστής πρέπει να καθορίζει το ποσό της υπεραξίας χρησιμοποιώντας τη δίκαιη αξία των Ιδίων Κεφαλαίων του εξαγοραζόμενου κατά την ημερομηνία εξαγοράς, παρά τη δίκαιη αξία των (δικών του) μεταβιβαζόμενων Ιδίων Κεφαλαίων.

Για τον καθορισμό του ποσού της υπεραξίας σε μία περίπτωση επιχειρηματικής συνένωσης η οποία δεν εμπεριέχει τη μεταβίβαση (αντίστοιχου) τιμήματος, ο εξαγοραστής πρέπει να χρησιμοποιεί την κατά την ημερομηνία εξαγοράς δίκαιη αξία του συμφέροντος του εξαγοραστή στην εξαγοραζόμενη οντότητα, η οποία (δίκαιη αξία) καθορίζεται χρησιμοποιώντας τεχνική αποτίμησης αντί τη δίκαιη αξία του μεταβιβαζόμενου τιμήματος κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Οι Παράγραφοι 5.4.2 και 5.4.3 παρέχουν σχετική καθοδήγηση εφαρμογής.

5.4.2 Επιμέτρηση της Κατά-την-Ημερομηνία-Εξαγοράς Δίκαιης Αξίας του Συμφέροντος της Εξαγοράζουσας (Οντότητας) στην Εξαγοραζόμενη (Οντότητα) Χρησιμοποιώντας Τεχνικές Αποτίμησης

- Σε μία επιχειρηματική συνένωση που πραγματοποιείται χωρίς τη μεταβίβαση τιμήματος, η εξαγοράζουσα πρέπει να χρησιμοποιεί την κατά-την-ημερομηνία-εξαγοράς **δίκαιη αξία του συμφέροντός της** στην εξαγοραζόμενη (αντί της δίκαιης αξίας του μεταβιβαζόμενου τιμήματος κατά την ίδια ημερομηνία) για την επιμέτρηση της υπεραξίας ή της αύξησης ευκαιριακής αγοράς.
- Η εξαγοράζουσα πρέπει να επιμετρά την κατά-την-ημερομηνία-εξαγοράς δίκαιη αξία του συμφέροντός της στην εξαγοραζόμενη χρησιμοποιώντας **μία ή περισσότερες τεχνικές αποτίμησης** που είναι κατάλληλες για τις περιπτώσεις αυτές και για τις οποίες υπάρχουν επαρκή στοιχεία. Σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται πέραν της μίας τεχνικής η εξαγοράζουσα πρέπει να αξιολογεί τα προκύπτοντα αποτελέσματα κάθε τεχνικής λαμβάνοντας υπόψη τη συνάφεια και αξιοπιστία των δεδομένων καθώς και την επάρκεια των στοιχείων που υπάρχουν.

5.4.3 Ειδικό Παράγοντες κατά την Εφαρμογή της Μεθόδου Εξαγοράς σε Συνενώσεις Αμοιβαίων Οντοτήτων

- Όταν πραγματοποιείται συνένωση δύο αμοιβαίων οντοτήτων, η δίκαιη αξία των Ιδίων Κεφαλαίων ή των συμφερόντων των μετόχων της εξαγοραζόμενης (ή η δίκαιη αξία της εξαγοραζόμενης οντότητας) μπορεί να είναι πιο

αξιόπιστα επιμετρήσιμη από τη δίκαιη αξία των μετοχικών συμφερόντων που μεταβιβάζονται από την εξαγοράζουσα. Σε αυτή την περίπτωση η εξαγοράζουσα πρέπει να προσδιορίσει

το ποσό της υπεραξίας χρησιμο- ποιώντας τη **δίκαιη αξία των συμφερόντων Ιδίων Κεφαλαίων της εξαγοραζόμενης**, κατά την ημερομηνία εξαγοράς, αντί τη δίκαιη αξία των δικών της συμφερόντων Ιδίων Κεφαλαίων τα οποία μεταβιβάζει ως τίμημα. Επιπρόσθετα, η εξαγοράζουσα σε μία συνένωση αμοιβαίων οντοτήτων πρέπει να αναγνωρίζει τα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της εξαγοραζόμενης ως άμεση προσθήκη στο κεφάλαιο στα Ίδια Κεφάλαια στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της και όχι ως προσθήκη στα συσσωρευμένα κέρδη. Με τον ίδιο τρόπο εφαρμόζουν τη μέθοδο εξαγοράς και άλλοι τύποι οντοτήτων.

- Αν και είναι όμοιες, κατά πολλούς τρόπους, με άλλες επιχειρήσεις, οι αμοι- βαίες οντότητες έχουν ξεχωριστά χαρακτηριστικά που κυρίως οφείλονται στο γεγονός ότι τα μέλη τους είναι και πελάτες και ιδιοκτήτες. Τα μέλη αμοι- βαίων οντοτήτων γενικά αναμένουν να αποκομίσουν οφέλη από την ιδιότη- τα του μέλους, συνήθως με τη μορφή ελαττωμένων χρεώσεων για αγαθά ή υπηρεσίες, ή μερισμάτων πατρωνίας. Το ποσό του μερίσματος πατρωνίας που κατανέμεται σε κάθε μέλος συχνά βασίζεται στον όγκο δοσοληψιών που έχει το μέλος με την αμοιβαία οντότητα κατά τη διάρκεια του έτους.
- Η επιμέτρηση της δίκαιης αξίας μίας αμοιβαίας οντότητας πρέπει να περιλαμβάνει τις υποθέσεις που θα έκαναν οι συμμετέχοντες στην αγορά σε σχέση με μελλοντικά οφέλη μελών καθώς και οποιεσδήποτε άλλες σχετικές υποθέσεις θα έκαναν για την αμοιβαία οντότητα. Για παράδειγμα, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένα μοντέλο εκτίμησης ταμειακών ροών για να καθοριστεί η δίκαιη αξία της αμοιβαίας οντότητας. Τα στοιχεία ταμειακών ροών που «εισάγονται» στο μοντέλο πρέπει να βασίζονται στις αναμενό- μενες ταμειακές ροές της αμοιβαίας οντότητας, οι οποίες είναι πιθανό να αντανακλούν τις εκπτώσεις για οφέλη πελατών, όπως μειωμένες τιμές για αγαθά και υπηρεσίες.

5.4.4 Αύξηση από Ευκαιριακή Αγορά

- Ορισμένες φορές, ένας εξαγοραστής πραγματοποιεί «ευκαιριακή αγορά», η οποία ισοδυναμεί με επιχειρηματική συνένωση στην οποία το ποσό που αναφέρεται στην Παράγραφο 5.4.4 (β) υπερβαίνει το σύνολο των ποσών που καθορίζονται στην Παράγραφο 5.4.1 (α). Εάν το προκύπτουν

πλεόνασμα $[(\beta) - (\alpha)]$ εξακολουθεί να υπάρχει μετά από εφαρμογή των απαιτήσεων της τρίτης υποπαραγράφου της Παραγράφου 5.4.4, ο εξαγοραστής πρέπει να

αναγνωρίζει την προκύπτουσα **αύξηση** στο **κέρδος ή ζημιά** κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Η αύξηση πρέπει να αποδοθεί στον εξαγοραστή.

- Μία ευκαιριακή αγορά μπορεί να πραγματοποιηθεί, για παράδειγμα, σε περίπτωση επιχειρηματικής συνένωσης η οποία αποτελεί **αναγκαστική εκποίηση** κατά την οποία ο πωλών ενεργεί «υπό καταναγκασμό». Όμως, οι εξαιρέσεις στην αναγνώριση ή επιμέτρηση συγκεκριμένων στοιχείων που περιγράφονται στις Παραγράφους 5.3.2 – 5.3.4 θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την αναγνώριση μίας αύξησης (ή να μεταβάλουν το ποσό μίας αναγνωρισμένης αύξησης) από ευκαιριακή αγορά.
- Προτού αναγνωρίσει αύξηση από ευκαιριακή αγορά, ο εξαγοραστής πρέπει να επαναξιολογεί κατά πόσον ορθώς έχει αναγνωρίσει όλα τα εξαγοραζόμενα στοιχεία ενεργητικού και όλες τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις και να αναγνωρίζει οποιαδήποτε επιπρόσθετα στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις που έχουν προκύψει από την επαναξιολόγηση. Τότε ο εξαγοραστής πρέπει να προβαίνει σε επανεξέταση των διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για να επιμετρούνται τα ποσά που σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 πρέπει να αναγνωρίζονται και να επιμετρούνται κατά την ημερομηνία εξαγοράς, για όλα τα ακόλουθα:

(α) τα προσδιορίσιμα στοιχεία ενεργητικού που εξαγοράζονται και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται

(β) το συμφέρον άνευ ελέγχου του εξαγοραστή (εάν υπάρχει) στην εξαγοραζόμενη οντότητα

(γ) για επιχειρηματικές συνενώσεις που πραγματοποιούνται σταδιακά, το συμφέρον Ιδίων Κεφαλαίων που κατείχε προηγουμένως ο εξαγοραστής στην εξαγοραζόμενη οντότητα, και

(δ) το μεταβιβαζόμενο τίμημα.

- Ο σκοπός της επανεξέτασης των διαδικασιών επιμέτρησης είναι να διασφαλιστεί ότι οι επιμετρήσεις λαμβάνουν υπόψη και αντανakλούν όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία εξαγοράς.

5.4.5 Μεταβιβαζόμενο Τίμημα

- Το μεταβιβαζόμενο τίμημα σε μία επιχειρηματική συνένωση πρέπει να επιμετράται σε **δίκαιη αξία**, η οποία πρέπει να υπολογίζεται ως το σύνολο των δίκαιων αξιών των στοιχείων ενεργητικού που μεταβιβάζονται από τον εξαγοραστή, των υποχρεώσεων προς προηγούμενους ιδιοκτήτες της εξαγοραζόμενης οντότητας με τις οποίες επιβαρύνεται ο εξαγοραστής και των συμφερόντων Ιδίων Κεφαλαίων που εκδίδονται από τον εξαγοραστή. Όμως, οποιοδήποτε ποσοστό των κατακυρώσεων που αφορούν σε πληρωμή σε συνάρτηση με μετοχές του εξαγοραστή που ανταλλάσσεται με κατακυρώσεις που κατέχονται από το προσωπικό της εξαγοραζόμενης οντότητας, το οποίο (ποσοστό) περιλαμβάνεται στο μεταβιβαζόμενο τίμημα κατά τη συνένωση πρέπει να επιμετράται σύμφωνα με την Παράγραφο 5.3.4 (β) παρά σε δίκαιη αξία. Παραδείγματα πιθανών μορφών του τιμήματος περιλαμβάνουν μετρητά, άλλα στοιχεία ενεργητικού, κάποια άλλη επιχείρηση ή θυγατρική του εξαγοραστή, **ενδεχόμενο τίμημα εξαγοράς**, συνήθη ή προνομιούχα Εργαλεία Ιδίων Κεφαλαίων, δικαιώματα προ-αίρεσης, δικαιώματα μελλοντικής αγοράς και συμφέροντα μελών σε **αμοιβαίες οντότητες**.
- Το μεταβιβαζόμενο τίμημα μπορεί να περιλαμβάνει στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις του εξαγοραστή που είναι καταχωρισμένα/ες σε λογιστικές αξίες διαφορετικές από τη δίκαιή τους αξία κατά την ημερομηνία εξαγοράς (για παράδειγμα, μη-χρηματικά στοιχεία ενεργητικού ή μία επιχείρηση του εξαγοραστή). Εάν συμβαίνει αυτό, ο εξαγοραστής πρέπει να επανεπιμετρά τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία

εξαγοράς στη **δίκαιή τους αξία** και να αναγνωρίζει την προκύπτουσα αύξηση ή ζημιά, εάν υπάρχει, στο **κέρδος ή ζημιά**. Όμως, μερικές φορές τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις παραμένουν εντός της συνενωμένης οντότητας μετά την επιχειρηματική συνένωση (για παρά- δειγμα, επειδή τα στοιχεία ενεργητικού ή οι υποχρεώσεις μεταβιβάστηκαν στην εξαγοραζόμενη οντότητα, παρά στους πρώην ιδιοκτήτες της), και επομένως διατηρεί τον έλεγχο τους ο εξαγοραστής. Σε τέτοια περίπτωση ο εξαγοραστής πρέπει να επιμετρά τα εν λόγω στοιχεία Ενεργητικού και υποχρεώσεις στη **λογιστική τους αξία** αμέσως πριν από την ημερομηνία εξαγοράς και δεν πρέπει να αναγνωρίζει αύξηση ή ζημιά στο κέρδος ή ζημιά, πάνω σε στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις που ελέγχει ο ίδιος τόσο πριν, όσο και μετά, από την επιχειρηματική συνένωση.

5.4.6 Ενδεχόμενο Τίμημα Εξαγοράς

- Το τίμημα που μεταβιβάζει ο εξαγοραστής σε αντάλλαγμα για την εξαγο- ραζόμενη οντότητα περιλαμβάνει οποιαδήποτε στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις προκύπτουν από τη **«διευθέτηση ενδεχόμενου τιμήματος»** (βλέπε Παράγραφο 5.4.6). Ο εξαγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει τη **δίκαιη αξία** του ενδεχόμενου τιμήματος **κατά την ημερομηνία εξαγοράς** ως μέρος του μεταβιβαζόμενου τιμήματος σε αντάλλαγμα για την εξαγορα- ζόμενη οντότητα.
- Ο εξαγοραστής πρέπει να ταξινομεί την υποχρέωση να καταβάλει ενδεχόμενο τίμημα ως **υποχρέωση** ή ως **Ίδια Κεφάλαια** με βάση τους ορισμούς που δίνονται στο ΔΛΠ ή σε άλλα εφαρμόσιμα ΔΠΧΑ, για τους όρους «Εργαλείο Ιδίων Κεφαλαίων» και «χρηματοοικονομική υποχρέωση». Ο εξαγοραστής πρέπει να ταξινομεί ως **στοιχείο ενεργητικού** ένα δικαίωμα να του επιστραφεί το μεταβιβαζόμενο τίμημα εάν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο – ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΞΕΧΩΡΙΣΤΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

6.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (ΕΧΚ)

6.1.1 Γενικά

- Οι ΕΧΚ παρουσιάζουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες για ολόκληρο τον όμιλο ως εάν να ήταν για μία ενιαία οικονομική οντότητα, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι η κάθε οντότητα που είναι μέρος του ομίλου αποτελεί ξεχωριστή νομική οντότητα. Ένας όμιλος οντοτήτων αποτελεί ξεχωριστή οικονομική, αλλά όχι νομική, οντότητα.

- Μία μητρική, εξαιρουμένης μίας μητρικής όπως περιγράφεται στην Παράγραφο 5.18, πρέπει να παρουσιάζει ΕΧΚ στις οποίες να ενοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές σύμφωνα με το ΕΚΧ (ΔΛΠ 27).

6.1.2 Απαλλαγή από την Υποχρέωση Παρουσίασης ΕΧΚ

- Μία μητρική μπορεί να μην παρουσιάζει ΕΧΚ μόνον εάν:

(α) η ίδια η μητρική κατέχεται στο σύνολό της ή αποτελεί μία μερικώς κατεχόμενη θυγατρική μίας άλλης οντότητας και οι άλλοι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που διαφορετικά δεν θα είχαν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί για, και δεν διαφωνούν με, τη μη-παρουσίαση ΕΧΚ από τη μητρική

(β) δεν υπάρχουν εργαλεία δανεισμού ή Ιδίων Κεφαλαίων της μητρικής που να αποτελούν αντικείμενο εμπορίας σε δημόσια αγορά (τοπικό ή διεθνές χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων τοπικών και περιφερειακών αγορών)

(γ) η μητρική δεν κατέθεσε, ούτε είναι σε διαδικασία κατάθεσης, τις ΧΚ της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλο θεσμικό οργανισμό για σκοπούς έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας εργαλείων σε μία δημόσια αγορά, **και**

(δ) η τελική, ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική της μητρικής, ετοιμάζει ΕΧΚ οι οποίες είναι διαθέσιμες στο ευρύ κοινό και οι οποίες συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ.

- Μία μητρική που επιλέγει, βάσει των πιο πάνω (α – δ), να μην παρουσιάσει ΕΧΚ και παρουσιάζει μόνο ΞΧΚ,

6.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΧΚ

6.2.1 Γενικά

- Οι ΕΧΚ πρέπει να συμπεριλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές της μητρικής. Εάν στην εξαγορά μίας θυγατρικής, αυτή (η θυγατρική) πληροί τα κριτήρια για να ταξινομηθεί ως «κατεχόμενη για πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5, τότε πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το πρότυπο αυτό (ΔΠΧΑ 5 = Μη-κυκλοφορούντα Στοιχεία Ενεργητικού Κατεχόμενα για Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες)
- Μία θυγατρική **δεν εξαιρείται** από την ενοποίηση λόγω του ότι οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της είναι **διαφορετικές** από τις δραστηριότητες της μητρικής ή άλλων οντοτήτων του ομίλου. Σε τέτοια περίπτωση πρέπει να δίνονται επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις στις ΕΧΚ (βλέπε ΔΠΧΑ 8).
- Επιπρόσθετα, μία θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση απλώς επειδή ο επενδυτής είναι μία εταιρεία επιχειρηματικών συμμετοχών, ένα αμοιβαίο κεφάλαιο, μία εταιρεία επενδύσεων ή παρόμοια οντότητα.

6.2.2 «Έλεγχος» Θυγατρικών

- Έλεγχος θεωρείται ότι υπάρχει όταν η μητρική κατέχει άμεσα, ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, **περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου** μίας οντότητας, εκτός εάν σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να αποδειχτεί.
- Έλεγχος υπάρχει, επίσης, όταν η μητρική κατέχει το **ήμισυ ή λιγότερο** των δικαιωμάτων ψήφου μίας οντότητας **αλλά** έχει:

(α) εξουσία σε περισσότερα από τα **μισά δικαιώματα ψήφου** δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές

(β) εξουσία στη **διοίκηση των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πολιτικών** μίας οντότητας δυνάμει συμφωνίας ή νομοθεσίας

(γ) εξουσία στο διορισμό ή παύση της **πλειοψηφίας** των μελών του **Διοικητικού Συμβουλίου (ΔΣ)** ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού σώματος και ο έλεγχος της οντότητας γίνεται μέσω αυτού του συμβουλίου ή σώματος, ή

(δ) δικαίωμα **πλειοψηφίας ψήφων** στις συνεδριάσεις του ΔΣ ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού σώματος και ο έλεγχος της οντότητας γίνεται μέσω αυτού του συμβουλίου ή σώματος.

6.2.3 Δυνητικά Δικαιώματα Ψήφου

- Μία οντότητα μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών (ΔΑΜ), δικαιώματα προαίρεσης για αγορά (ΔΠΑ), εργαλεία δανεισμού ή Ιδίων Κεφαλαίων που είναι μετατρέψιμα σε συνήθεις μετοχές ή άλλα παρόμοια εργαλεία τα οποία δυνητικώς, εάν εξασκηθούν ή μετατραπούν, δίνουν στην οντότητα δικαιώματα ψήφου, ή μειώνουν τα δικαιώματα ψήφου μίας άλλης

οντότητας, πάνω στις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πολιτικές μίας άλλης οντότητας (**«δυνητικά δικαιώματα ψήφου»**).

- Η ύπαρξη και η επίπτωση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι **άμεσα εξασκήσιμα ή μετατρέψιμα**, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από μία άλλη οντότητα, **λαμβάνονται υπόψη** όταν γίνεται έλεγχος του κατά πόσο μία οντότητα έχει το δικαίωμα να ελέγχει/διαμορφώνει τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πολιτικές μίας άλλης οντότητας.
- Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι άμεσα εξασκήσιμα ή μετατρέψιμα όταν, π.χ., δεν μπορούν να εξασκηθούν ή να

μετατραπούν μέχρι μία μελλο- ντική ημερομηνία ή μέχρι να λάβει χώρα ένα μελλοντικό γεγονός.

- Στην εξέταση του κατά πόσον τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου αποτελούν κριτήριο για δικαίωμα ελέγχου, η οντότητα **εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες** (συμπεριλαμβανομένων των όρων εξάσκησης των δυνητι- κών δικαιωμάτων ψήφου, καθώς και οποιωνδήποτε άλλων συμβατικών διευθετήσεων λαμβανομένων υπόψη είτε κεχωρισμένα είτε σε συνδυασμό) τα οποία επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, **εκτός** από τις προθέσεις της διεύθυνσης και τη χρηματοοικονομική δυνατότητα (της διεύθυνσης) να εξασκήσει ή να μετατρέψει τα δικαιώματα.

6.2.4 Δυνητικά Δικαιώματα Ψήφου: Παραδείγματα Εφαρμογής των Προνοιών του (ΔΛΠ 27) ΚΕΦ 6

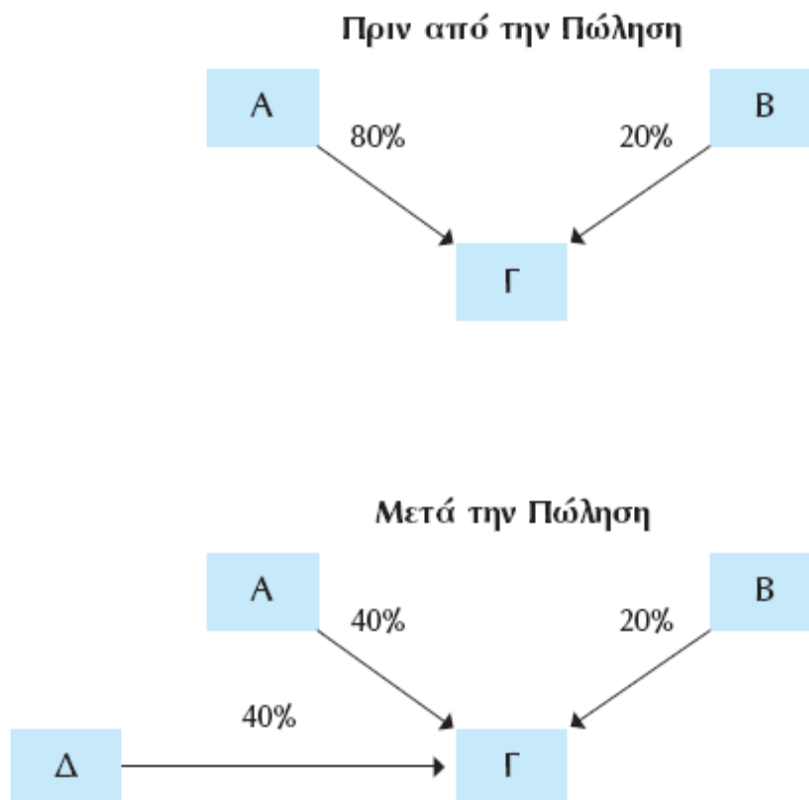
- Σκοπός της Παραγράφου 6.2.4 είναι να υποδείξει πώς λαμβάνονται υπόψη τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου και όχι να δικαιολογήσει εάν μία οντότητα έχει σημαντική επιρροή ή έλεγχο.
- Η ύπαρξη ελέγχου και σημαντικής επιρροής μπορεί να καθοριστεί μόνο όταν ληφθούν υπόψη και οι άλλοι παράγοντες που περιγράφονται στο ΔΛΠ 27 Κεφ. 6. Για τον αποκλειστικό σκοπό της Παραγράφου 6.6, θεωρείται ότι αυτοί οι άλλοι παράγοντες δεν επηρεάζουν την απόφαση παρόλο που θα μπορούσαν να την επηρεάσουν (εάν λαμβάνονταν υπόψη).

(α) Παράδειγμα 1: Δικαιώματα προαίρεσης «έξω από την τρέχουσα τιμή» (out of the money)

- ✓ Οι οντότητες Α και Β κατέχουν το 80% και 20% αντίστοιχα στις συνήθεις μετοχές της οντότητας Γ. Οι μετοχές αυτές έχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση. Η Α πωλεί το ήμισυ των μετοχών (που κατέχει στη Γ) στη Δ και την ίδια στιγμή αγοράζει δικαιώματα αγοράς από τη Δ (για το ποσοστό των μετοχών που της πωλεί) που είναι εξασκίσιμα οποιαδήποτε

στιγμή σε πιο ψηλή τιμή από την αγοραία τιμή στην έκδοσή τους. Εάν τα εν λόγω δικαιώματα εξασκηθούν, θα δώσουν στην Α το αρχικό 80% ιδιοκτησιακό ποσοστό και δικαιώματα ψήφου. Η τιμή εξάσκησης σκοπίμως δεν καθορίζεται σε ψηλό σημείο που να κάνει την πιθανότητα εξάσκησης απομακρυσμένη.

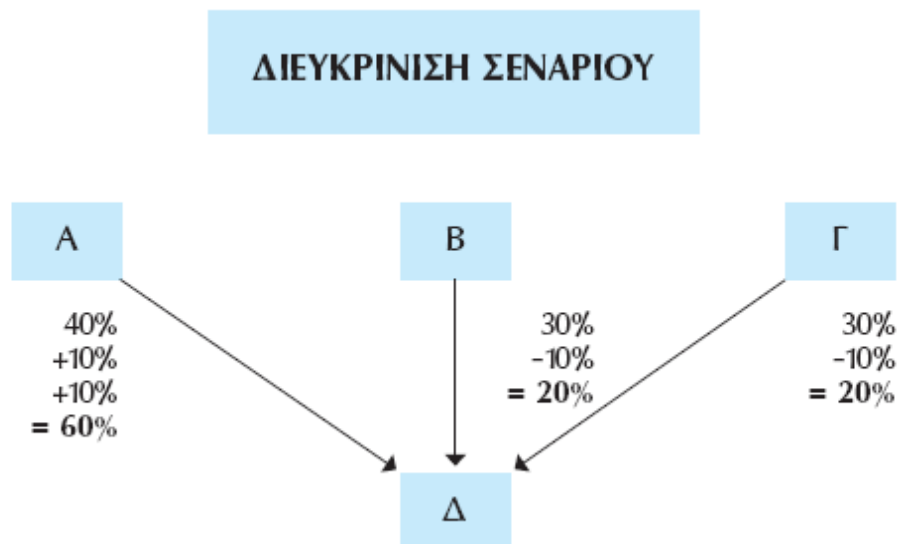
ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΗ ΣΕΝΑΡΙΟΥ



- ✓ Αν και τα δικαιώματα αγοράς είναι «έξω από την τρέχουσα τιμή», είναι άμεσα εξασκίσιμα και δίνουν στην Α τη δυνατότητα να καθορίζει τις επιχειρησιακές και χρηματοοικονομικές πολιτικές της Γ, λόγω του ότι η Α θα μπορούσε άμεσα να εξασκήσει τα δικαιώματα αγοράς. Λαμβάνοντας υπόψη την ύπαρξη των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου καθώς και τους άλλους παράγοντες του ΔΛΠ 27, καθορίζεται ότι η **Α ελέγχει** τη Γ.

(β) **Παράδειγμα 2: Πιθανότητα εξάσκησης ή μετατροπής**

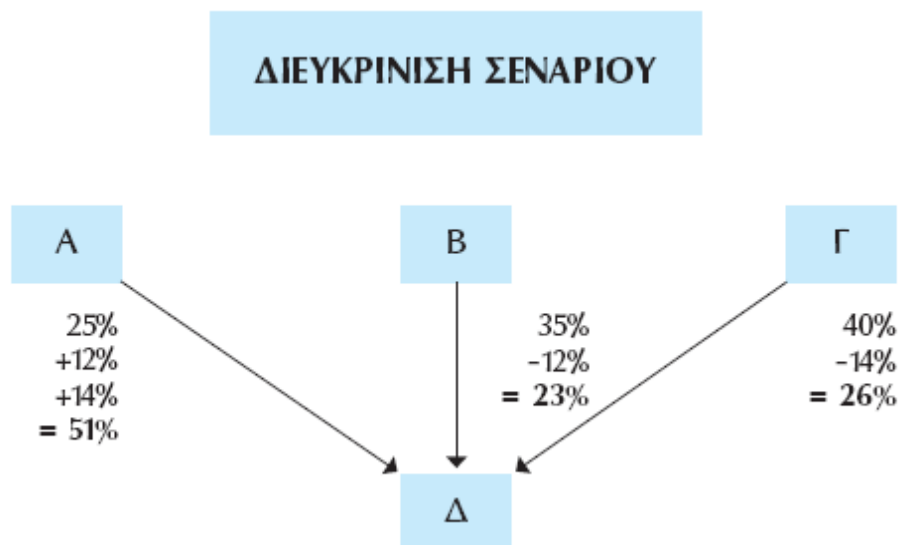
- ✓ Οι οντότητες A, B και Γ κατέχουν το 40%, 30% και 30% αντιστοίχως στις συνήθεις μετοχές της Δ. Οι μετοχές αυτές έχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση. Η A έχει, επίσης, δικαιώματα αγοράς 20% των μετοχών της Δ (τα οποία αγόρασε από τις εταιρείες B και Γ – 10% από κάθε οντότητα) που είναι εξασκίσιμα οποιαδήποτε στιγμή στη δίκαιη αξία των μετοχών. Εάν τα δικαιώματα αυτά εξασκηθούν, δίνουν στην A ένα επιπρόσθετο 20% στα δικαιώματα ψήφου στη Δ και, ως εκ τούτου, τα ποσοστά των B και Γ θα μειωθούν στο 20% για την κάθε μία.



- ✓ Εάν τα δικαιώματα ψήφου εξασκηθούν, η A θα έχει έλεγχο πάνω σε περισσότερα από τα μισά δικαιώματα ψήφου. Λαμβάνοντας υπόψη την ύπαρξη των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου καθώς και τους άλλους παράγοντες του ΔΛΠ 27 καθορίζεται ότι η **A ελέγχει** τη Δ.

(γ) Παράδειγμα 3: Άλλα δικαιώματα που έχουν τη δυνατότητα να αυξήσουν τα δικαιώματα ψήφου μίας οντότητας ή να μειώσουν τα δικαιώματα ψήφου μίας άλλης οντότητας

- ✓ Οι οντότητες A, B και Γ κατέχουν το 25%, 35% και 40% αντιστοίχως στις συνήθεις μετοχές της Δ. Οι μετοχές αυτές έχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση. Οι B και Γ έχουν, επίσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών της Δ, τα οποία είναι εξασκήσιμα οποιαδήποτε στιγμή σε μία σταθερή τιμή και παρέχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου. Η A έχει δικαιώματα αγοράς αυτών των δικαιωμάτων της B και Γ οποιαδήποτε στιγμή για ένα **εικονικό ποσό** και, εάν το δικαίωμα αυτό εξασκηθεί, θα δώσει στην A τη δυνατότητα να αυξήσει το ιδιοκτησιακό της ποσοστό. Ως εκ τούτου, τα δικαιώματα ψήφου της A στη Δ θα αυξηθούν στο 51% (μειώνοντας έτσι τα ποσοστά των B και Γ στο 23% και 26% αντίστοιχα).



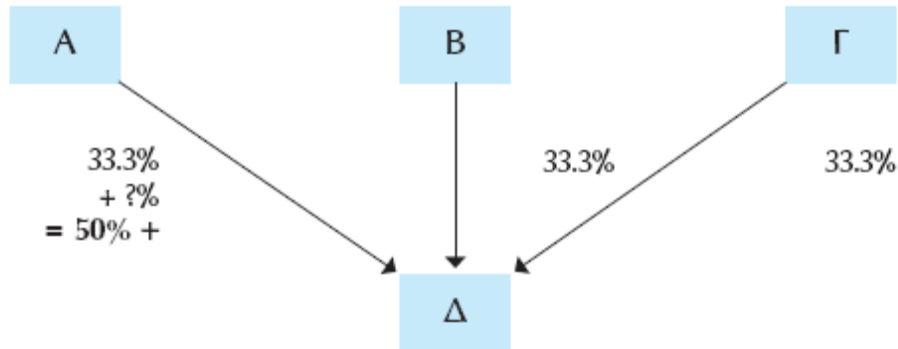
- ✓ Ανεξάρτητα από το γεγονός ότι τα δικαιώματα αγοράς μετοχών δεν ανήκουν στην A, λαμβάνονται υπόψη στην εκτίμηση επειδή είναι άμεσα εξασκήσιμα από τις B και Γ. Κανονικά, εάν χρειάζεται να γίνει μία πράξη (π.χ. αγορά ή άσκηση ενός άλλου δικαιώματος) προτού να έχει μία οντότητα ιδιοκτησία ενός δυνητικού δικαιώματος ψήφου, το δυνητικό αυτό δικαίωμα

ψήφου δεν θεωρείται ότι κατέχεται από την οντότητα. Στην περίπτωση αυτή όμως, τα δικαιώματα αγοράς μετοχών κατέχονται στην ουσία από την Α, επειδή οι όροι των δικαιωμάτων αγοράς υποδεικνύουν ότι η εξασκήσή τους είναι σχεδόν σίγουρη (είναι εξασκίσιμα σε εικονικό ποσό). Ο συνδυασμός των δικαιωμάτων αγοράς και των δικαιωμάτων αγοράς μετοχών δίνουν στην Α τη δύναμη να καθορίζει τις λειτουργικές και τις χρηματοοικονομικές πολιτικές της Δ, επειδή η Α θα μπορούσε άμεσα να εξασκήσει τα δικαιώματα αυτά. Λαμβάνοντας υπόψη την ύπαρξη των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου, καθώς και τους άλλους παράγοντες του ΔΛΠ 27, καθορίζεται ότι η **A**, και όχι η Β ή η Γ, **ελέγχει** τη Δ.

(δ) Παράδειγμα 4: Τρόπος με τον οποίο σκοπεύει να ενεργήσει η διεύθυνση

- ✓ Οι οντότητες Α, Β και Γ κατέχουν η κάθε μία το 33.3% των συνήθων μετοχών της Δ. Οι μετοχές αυτές έχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση. Οι Α, Β και Γ έχουν, η κάθε μία, το δικαίωμα να διορίσουν 2 διευθυντές στο εξαμελές ΔΣ της Δ.
- ✓ Η Α έχει, επίσης, δικαιώματα αγοράς που είναι εξασκίσιμα σε μία σταθερή τιμή οποιαδήποτε στιγμή τα οποία, εάν εξασκηθούν, θα δώσουν στην Α όλα τα δικαιώματα ψήφου της Δ.
- ✓ Η διεύθυνση της Α δεν σκοπεύει να εξασκήσει τα δικαιώματα αγοράς έστω και εάν οι Β και Γ δεν ψηφίσουν με τον ίδιο τρόπο όπως η Α.

ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΗ ΣΕΝΑΡΙΟΥ

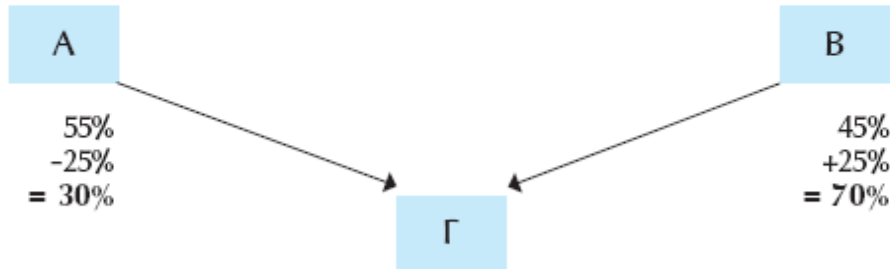


- ✓ Λαμβάνοντας υπόψη την ύπαρξη των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου, καθώς επίσης και τους άλλους παράγοντες των ΔΛΠ 27 κεφ. 6 και , θεωρείται ότι η **A ελέγχει** τη Δ. Ο τρόπος με τον οποίο σκοπεύει να ενεργήσει η διεύθυνση της A δεν επηρεάζει την απόφαση.

(ε) Παράδειγμα 5: Χρηματοοικονομική ικανότητα

- ✓ Οι οντότητες A και B κατέχουν το 55% και το 45% αντίστοιχα στις συνήθεις μετοχές της Γ. Οι μετοχές αυτές έχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση. Η B έχει, επίσης, ομόλογα που είναι μετατρέψιμα σε συνήθεις μετοχές της Γ.
- ✓ Τα ομόλογα μπορούν να μετατραπούν οποιαδήποτε στιγμή σε υπερβολικά ψηλή τιμή σε σχέση με τα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της B και, εάν μετατραπούν, θα απαιτηθεί από τη B να δανειστεί επιπρόσθετα κεφάλαια για να πραγματοποιηθεί η πληρωμή. Εάν μετατραπούν, η B θα πάρει το 70% των δικαιωμάτων ψήφου και το ιδιοκτησιακό συμφέρον της A θα μειωθεί στο 30%.

ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΗ ΣΕΝΑΡΙΟΥ



- ✓ Άσχετα από το γεγονός ότι τα ομόλογα είναι μετατρέψιμα σε υπερβολικά ψηλή τιμή, η τιμή αυτή δεν είναι τόσο σημαντική ώστε να καθιστά την πιθανότητα μετατροπής απομακρυσμένη. Τα ομόλογα είναι άμεσα μετατρέψιμα και το χαρακτηριστικό αυτό της μετατροπής, δίνει στη B την εξουσία να καθορίζει τις λειτουργικές και χρηματοοικονομικές πολιτικές της Γ. Λαμβάνοντας υπόψη την ύπαρξη των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου, καθώς επίσης και τους άλλους παράγοντες του ΔΛΠ 27 Κεφ 6 , καθορίζεται ότι η **B**, και όχι η A, **ελέγχει** τη Γ. Η χρηματοοικονομική δυνατότητα της B να καταβάλει την τιμή μετατροπής δεν επηρεάζει την απόφαση.

6.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

6.3.1 Ενοποίηση «Γραμμή προς Γραμμή»

- Κατά την ετοιμασία των ΕΧΚ, οι ΧΚ της μητρικής και των θυγατρικών συνενώνονται «γραμμή προς γραμμή», συναθροίζοντας όμοια στοιχεία ενεργητικού, υποχρεώσεων, Ιδίων Κεφαλαίων, εισοδημάτων και εξόδων.

6.3.2 Λεπτομερείς Διαδικασίες Ενοποίησης

- Για να γίνει εφικτό οι ΕΧΚ να παρουσιάσουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες για τον όμιλο ως εάν να επρόκειτο για μία **ενιαία ξεχωριστή οντότητα**, πρέπει να ακολουθούνται τα εξής:

(α) απαλείφεται η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής σε κάθε θυγατρική και το συμφέρον της μητρικής στα Ίδια Κεφάλαια της κάθε θυγατρικής

(β) προσδιορίζεται το συμφέρον άνευ ελέγχου στο κέρδος ή ζημιά των ενοποιημένων θυγατρικών για την περίοδο αναφοράς, και

(γ) προσδιορίζεται το συμφέρον άνευ ελέγχου στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού των ενοποιημένων θυγατρικών ξεχωριστά από το συμφέρον των κατόχων Ιδίων Κεφαλαίων της μητρικής. Το συμφέρον άνευ ελέγχου στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού αποτελείται από:

(i) το ποσό εκείνου του συμφέροντος άνευ ελέγχου κατά την ημερομηνία της αρχικής συνένωσης υπολογιζόμενο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 (Κεφ. 5), και

(ii) το μερίδιο του συμφέροντος άνευ ελέγχου στις μεταβολές Ιδίων Κεφαλαίων από την ημερομηνία της αρχικής συνένωσης μέχρι την ημερομηνία της ενοποιημένης Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης.

- Όταν υπάρχουν **δυνητικά δικαιώματα ψήφου**, τα μερίδια του κέρδους ή ζημιάς και των μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων που κατανέμονται στη μητρική και στο συμφέρον άνευ ελέγχου καθορίζονται στη βάση των **παρόντων ποσοστών ιδιοκτησίας** και **δεν** αντικατοπτρίζουν την πιθανή εξάσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

6.3.3 Μέθοδοι Αποτίμησης του Συμφέροντος Άνευ Ελέγχου και της Υπεραξίας κατά την Εξαγορά μίας Θυγατρικής

- Το ΔΠΧΑ 3 (Κεφ. 5) (τροποποιημένο το 2008) επιτρέπει επιλογή στη μέθοδο αποτίμησης του συμφέροντος άνευ ελέγχου και της υπεραξίας κατά την εξαγορά μίας θυγατρικής:

(α) η πρώτη μέθοδος (η «παλαιά μέθοδος») αποτιμά το συμφέρον άνευ ελέγχου στη βάση του «αναλογικού του συμφέροντος στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού» (**«μέθοδος αναλογικών καθαρών στοιχείων ενεργητικού»**) της

θυγατρικής (η μέθοδος που ίσχυε πριν από την τροποποίηση του ΔΠΧΑ 3 το 2008)

(β) η δεύτερη μέθοδος («καινούργια μέθοδος») αποτιμά το συμφέρον άνευ ελέγχου στη βάση της δίκαιής του αξίας σύμφωνα με αγοραίες τιμές (η μέθοδος που εισήχθη από το ΔΠΧΑ 3 – τροποποιημένο το 2008). Αυτή η μέθοδος είναι γνωστή και ως η **«μέθοδος της συνολικής υπεραξίας»** καθώς αντικατοπτρίζεται το 100% της υπεραξίας στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (τόσο το ποσοστό της μητρικής όσο και το ποσοστό του συμφέροντος άνευ ελέγχου).

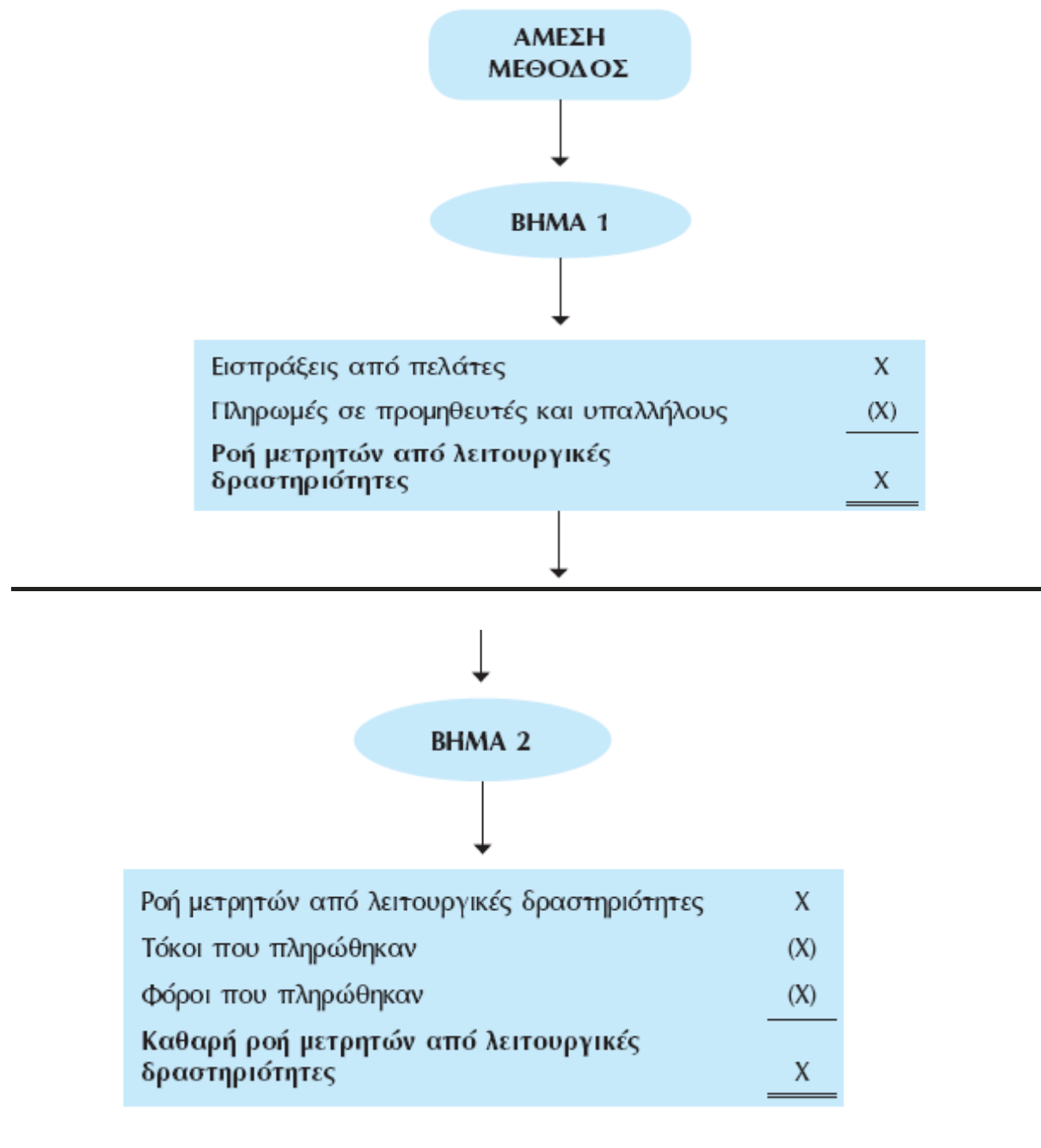
- Το ΔΠΧΑ 3 αναφέρει ότι η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί πρέπει να αποφασίζεται για κάθε ξεχωριστή συναλλαγή.
- Το πλεονέκτημα της «μεθόδου της συνολικής υπεραξίας» είναι ότι αυξάνονται τα καθαρά στοιχεία ενεργητικού στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος για πιθανή απομείωση στην υπεραξία γίνεται ευκολότερος καθώς δεν υπάρχει ανάγκη να γίνεται «αναπροσαρμογή προς τα πάνω» (gross-up) για θυγατρικές

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο – ΚΑΤΑΣΤΕΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

7.1 Γενικά

- Αν και το ΔΛΠ 7 επιτρέπει τη χρήση οποιασδήποτε μεθόδου, αυτό ενθαρρύνει τις οντότητες να χρησιμοποιούν την **άμεση μέθοδο** λόγω του ότι παρέχει πληροφορίες που είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη μελλοντικών ταμειακών ροών και οι οποίες δεν παρέχονται με την έμμεση μέθοδο. **Στην πράξη, όμως, έχει επικρατήσει η χρήση της έμμεσης μεθόδου.**
- Η τεχνική προετοιμασίας της Κατάστασης Ταμειακών Ροών με βάση τις δύο μεθόδους διαφέρει **μόνο** στα βήματα που ακολουθούνται για τον υπολογισμό των **καθαρών ροών μετρητών από λειτουργικές δραστη-ριότητες**. Η τεχνική για την προετοιμασία του υπόλοιπου μέρους της Κατάστασης Ταμειακών Ροών (επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστη-ριότητες) είναι η ίδια.

7.2 Τεχνική Προετοιμασίας – Άμεση Μέθοδος



7.3 Τεχνική Προετοιμασίας – Έμμεση Μέθοδος

**ΕΜΜΕΣΗ
ΜΕΘΟΔΟΣ**

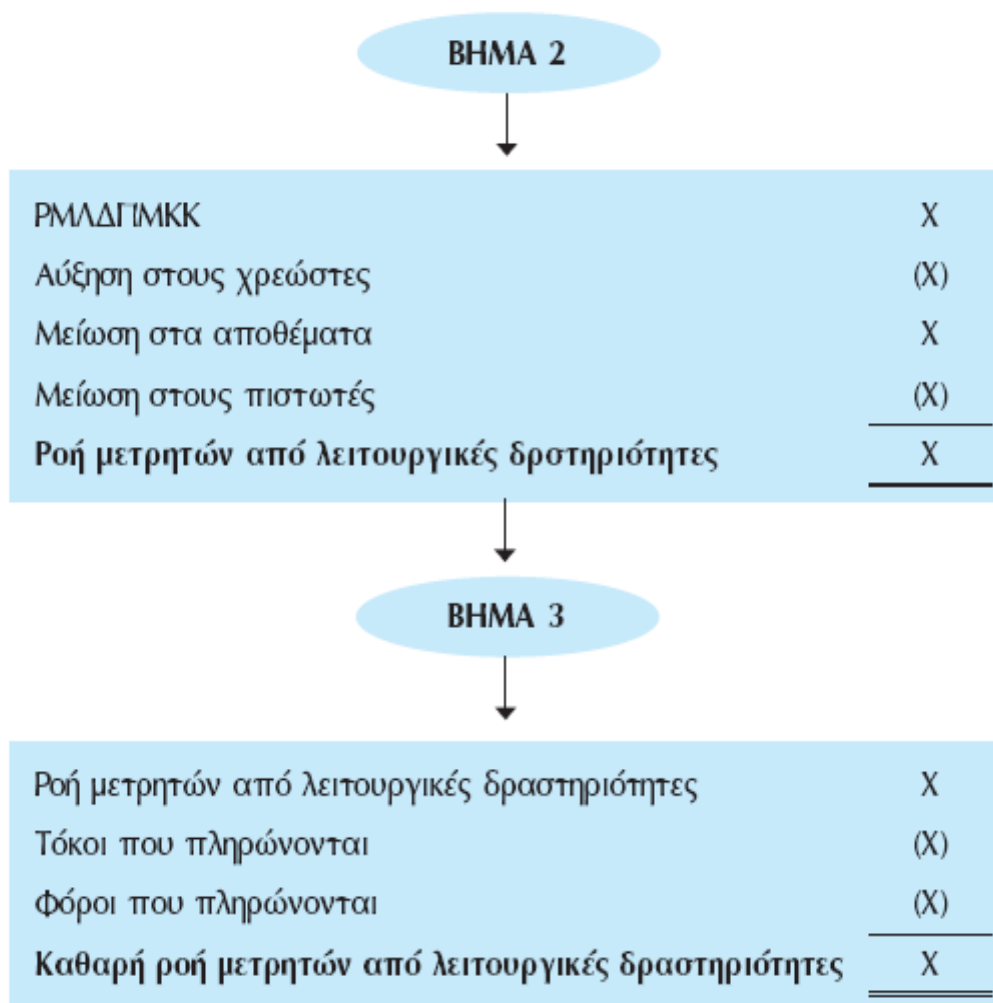


ΒΗΜΑ 1



Κέρδος πριν από τη φορολογία	X
Αποσβέσεις	X
Ζημιά/(κέρδος) από εκποίηση πάγιων στοιχείων	X/(X)
Συναλλαγματικές ζημιές/(κέρδη) μη-πραγματοποιηθείσες	X/(X)
Χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι)	X
Χρηματοοικονομικά εισοδήματα (τόκοι)	(X)
Ροή μετρητών από λειτουργικές δραστηριότητες πριν απο τις μεταβολές στο κεφάλαιο κίνησης (ΡΜΛΔΠΜΚΚ)	<u><u>X</u></u>





7.4 ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

7.4.1 Επενδυτικές Δραστηριότητες

- οι επενδυτικές δραστηριότητες αφορούν στην απόκτηση και εκποίηση μακροπρόθεσμων στοιχείων ενεργητικού και άλλων επενδύσεων που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ισοδύναμα μετρητών.

- Το ΔΛΠ 7 (Κεφ 7) καθορίζει όπως η οντότητα παρουσιάζει ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες των ταμειακών της ροών από επενδυτικές δραστηριότητες, αλλά **δεν** αναφέρει ποιες είναι οι κατηγορίες αυτές. Ως εκ τούτου, εναπόκειται στην κάθε οντότητα να επιλέξει τις κύριες κατηγορίες που είναι σχετικές με τις επενδυτικές της δραστηριότητες.
- Πρέπει να παρουσιάζονται οι «ακαθάριστες» εισπράξεις και πληρωμές από επενδυτικές δραστηριότητες εκτός εάν επιτρέπεται η παρουσίαση τους σε «καθαρή» βάση
- Οι κύριες κατηγορίες που συχνά παρουσιάζονται ξεχωριστά είναι:

(α) πραγματικά ποσά πληρωμής (είσπραξης) από αγορές (πωλήσεις) υλικών πάγιων και άυλων στοιχείων ενεργητικού

(β) πραγματικά ποσά που πληρώνονται για να γίνουν επενδύσεις και να αποκτηθούν συμμετοχές

(γ) δανεισμός σε τρίτα μέρη και σχετικές αποπληρωμές, και

(δ) καταβολές μετρητών για, και εισπράξεις από, συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, προθεσμιακά συμβόλαια, συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβόλαια ανταλλαγών, εκτός εάν τα συμβόλαια κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς, ή οι πληρωμές τοις μετρητοίς κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

- Όταν ένα συμβόλαιο λογιστικοποιείται ως αντιστάθμιση μίας συγκεκριμένης θέσης, τότε οι ταμειακές ροές του κατατάσσονται κατά τον ίδιο τρόπο όπως οι ταμειακές ροές της αντισταθμιζόμενης θέσης.

7.4.2 Συνέχεια Τεχνικής Προετοιμασίας – Άμεση και Έμμεση Μέθοδος

ΒΗΜΑ 4

Γληρωμές για αγορές πάγιων στοιχείων	(X)
Εισπράξεις από πώληση πάγιων στοιχείων	X
Τόκοι που εισπράττονται	X
Μερίσματα που εισπράττονται	X
Καθαρή ροή μετρητών από επενδυτικές δραστηριότητες	<u>X</u>

7.5 ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

7.5.1 Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες

- οι χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες που μεταβάλλουν το μέγεθος και τη σύνθεση των Ιδίων Κεφαλαίων και του δανεισμού της οντότητας.
- Το ΔΛΠ 7 Κεφ. 7 καθορίζει όπως η οντότητα παρουσιάζει ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες των ταμειακών της ροών από χρηματοδοτικές δραστηριότητες, αλλά **δεν** αναφέρει ποιες είναι αυτές οι κύριες κατηγορίες. Ως εκ τούτου, εναπόκειται στην κάθε οντότητα να επιλέξει τις κύριες κατηγορίες που είναι σχετικές με τις χρηματοδοτικές της δραστηριότητες.

- Πρέπει να παρουσιάζονται οι «ακαθάριστες» εισπράξεις και πληρωμές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες εκτός εάν επιτρέπεται η παρουσίαση τους σε «καθαρή»
- Οι κύριες κατηγορίες που συχνά παρουσιάζονται ξεχωριστά είναι:
 - (α) εισπράξεις από έκδοση μετοχικού κεφαλαίου, παραγώγων κ.λπ.
 - (β) εισπράξεις από έκδοση δανειακού κεφαλαίου
 - (γ) αποπληρωμή δανεισμού και χρηματοδοτικών μισθώσεων
 - (δ) αγορά ιδίων μετόχων, και
 - (ε) πληρωμή μερισμάτων.

7.5.2 Συνέχεια Τεχνικής Προετοιμασίας – Άμεση και Έμμεση Μέθοδος

ΒΗΜΑ 5

Εισπράξεις από έκδοση κεφαλαίου (ονομαστική αξία + υπέρ το άρτιο)	X
Εισπράξεις από έκδοση ομολόγου	X
Αποπληρωμή μακροχρόνιων δανείων	(X)
Αποπληρωμή χρηματοδοτικών μισθώσεων - κεφάλαιο	(X)
Μερίσματα που πληρώνονται	(X)
Καθαρή ροή μετρητών για χρηματοδοτικές δραστηριότητες	(X)

7.6 ΜΕΤΡΗΤΑ ΚΑΙ ΙΣΟΔΥΝΑΜΑ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

7.6.1 Παρουσίαση

- Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί ξεχωριστά τα σχετικά στοιχεία των μετρητών και ισοδύναμων μετρητών και να σημειώνεται η συμφωνία του συνόλου των ταμειακών ροών με το σύνολο των μετρητών και ισοδύναμων μετρητών που εμφανίζονται στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Υπεραναλήψεις που είναι εξοφλητέες σε πρώτη ζήτηση συνιστούν ισοδύναμα μετρητών. Ο τραπεζικός δανεισμός γενικά θεωρείται χρηματοδοτική δραστηριότητα.
- Εν όψει της ποικιλίας των πρακτικών της ταμειακής διαχείρισης και των τραπεζικών διακανονισμών σε όλο τον κόσμο και για να συμμορφώνεται με το ΔΛΠ 1, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί την ακολουθούμενη μέθοδο προσδιορισμού της σύνθεσης των μετρητών και ισοδύναμων μετρητών της.

7.6.2 Συνέχεια Τεχνικής Προετοιμασίας – Άμεση και Έμμεση Μέθοδος

ΒΗΜΑ 6

Καθαρές ροές μετρητών από λειτουργικές δραστηριότητες	X
Καθαρές ροές μετρητών από επενδυτικές δραστηριότητες	X
Καθαρές ροές μετρητών για χρηματοδοτικές δραστηριότητες	(X)
Καθαρή αύξηση σε μετρητά και ισοδύναμα μετρητών	X
Μετρητά και ισοδύναμα μετρητών στην αρχή της περιόδου	X
Μετρητά και ισοδύναμα μετρητών στο τέλος της περιόδου	X

7.7 ΔΟΜΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

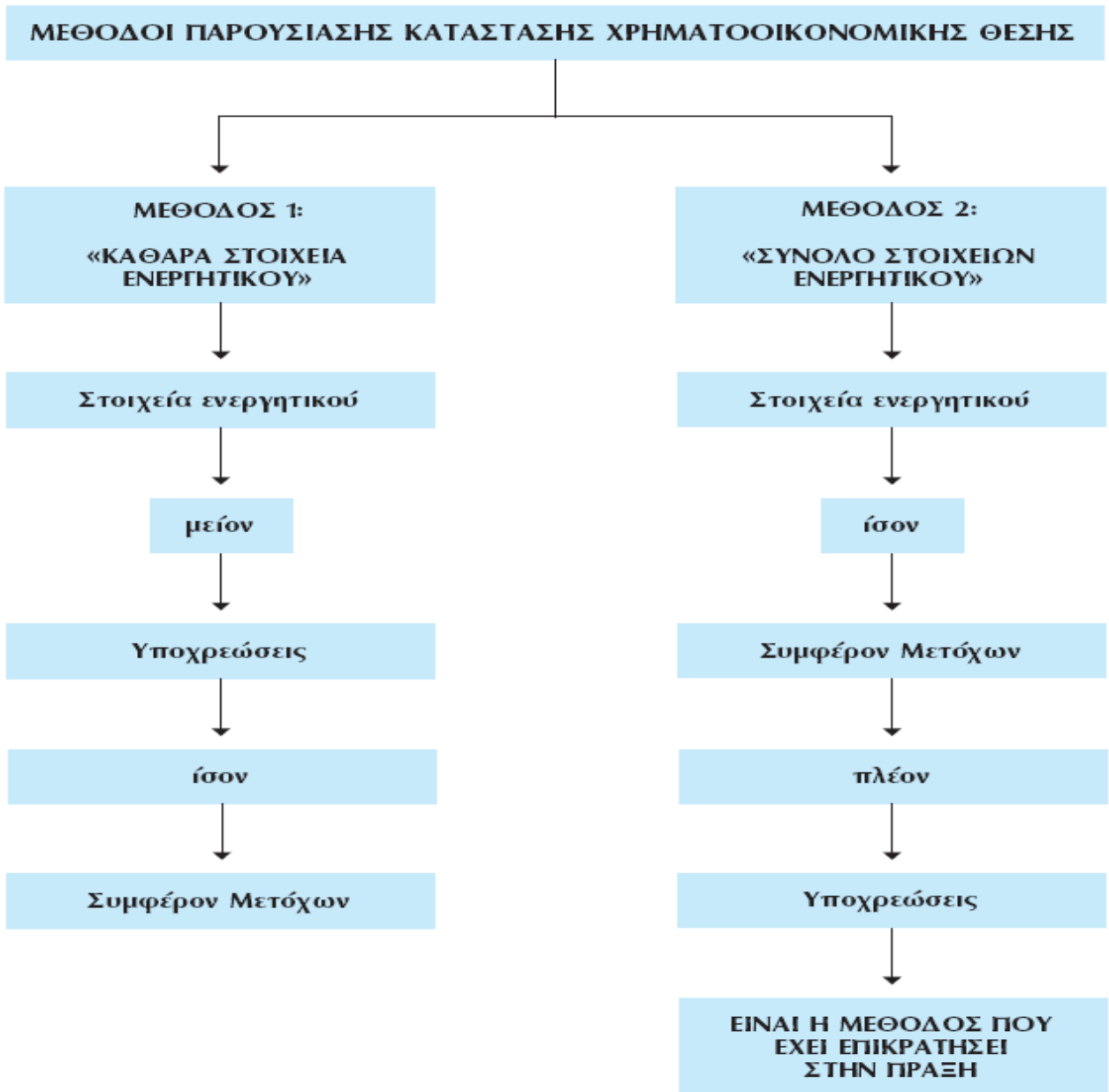
7.7.1 Γενικά

- Όπως και στην περίπτωση του ΔΛΠ 1 (Κεφ. 8), όπου δεν υπάρχει υποχρεωτική δομή για την Κατάσταση Πλήρων Εισοδημάτων και την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, το ΔΛΠ 7 (Κεφ. 7) δεν υποχρεώνει τις οντότητες να ακολουθούν ένα συγκεκριμένο τρόπο παρουσίασης της Κατάστασης Ταμειακών Ροών.
- Το ΔΛΠ 7 (Κεφ. 7) απλώς απαιτεί την παρουσίαση στοιχείων για τρεις κατηγορίες (λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες) και οι οντότητες είναι ελεύθερες να αποφασίσουν το συγκεκριμένο τρόπο παρουσίασης που αρμόζει στην περίπτωση τους.
- Το ΔΛΠ 7 (Κεφ. 7), όμως, δίνει στο Προσάρτημα του προτύπου κάποια υποδείγματα παρουσίασης. Τα υποδείγματα δεν είναι μέρος του ΔΛΠ 7 (Κεφ.7) και, ως εκ τούτου, δεν είναι υποχρεωτικά. Στην πράξη, όμως, τα υποδείγματα αυτά ακολουθούνται από τη μεγάλη πλειοψηφία των εταιρειών.
- η έμμεση μέθοδος είναι η μέθοδος παρουσίασης που έχει επικρατήσει στην πράξη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο - ΠΑΡΙΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

8.1 Μέθοδοι Παρουσίασης

- Το ΔΛΠ 1 δεν καθορίζει συγκεκριμένη μέθοδο για την παρουσίαση της Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης, αλλά στην πράξη έχουν επικρατήσει δύο μέθοδοι παρουσίασης:



- Στην Παράγραφο 8.2 δίνεται ένα παράδειγμα Κατάστασης Χρηματοοικο- νομικής Θέσης. Λόγω του ότι το ΔΛΠ 1(Κεφ. 8) δεν απαιτεί συγκεκριμένη δομή και ορολογία των στοιχείων γραμμής, η σειρά παρουσίασης και οι περιγραφές που θα χρησιμοποιούνται **μπορούν να μεταβάλλονται** όπου είναι αναγκαίο για να γίνεται η δίκαιη παρουσίαση στις συγκεκριμένες συνθήκες της κάθε οντότητας.

8.2 Παράδειγμα Παρουσίασης – Μέθοδος «Συνόλου Στοιχείων Ενεργητικού»

<u>ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</u>				
Μη-κυκλοφορούν Ενεργητικό		20X6		20X5
Υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού	X		X	
Υπεραξία	X		X	
Άλλα άυλα στοιχεία	X		X	
Επενδύσεις σε συνδεδεμένες	X		X	
Επενδύσεις διαθέσιμες προς πώληση	X	X	X	X
Κυκλοφορούν Ενεργητικό				
Αποθέματα	X		X	
Εμπορικοί χρεώστες	X		X	
Άλλα στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού	X		X	
Προπληρωμές	X		X	
Μετρητά και αντίστοιχα μετρητών	X	X	X	X
Σύνολο στοιχείων ενεργητικού		X		X
<u>ΣΥΜΦΕΡΟΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>				
Ίδια Κεφάλαια Αποδοτέα στους Ιδιοκτήτες της Μητρικής				
Μετοχικό κεφάλαιο	X		X	
Συσσωρευμένα κέρδη	X		X	
Άλλα στοιχεία Ιδίων Κεφαλαίων	X	X	X	X
Συμφέρον άνευ ελέγχου		X		X
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων		X		X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις				
Μακροπρόθεσμα δάνεια	X		X	
Αναβαλλόμενη φορολογία	X		X	
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	X		X	
Ωφελήματα προσωπικού	X	X	X	X

ΣΥΜΦΕΡΟΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (Συνέχεια)			
		20X6	20X5
Τρέχουσες υποχρεώσεις			
Εμπορικοί και άλλοι πιστωτές	X		X
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	X		X
Τρέχον μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	X		X
Τρέχουσα φορολογία	X		X
Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις	X	X	X
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων και υποχρεώσεων		<u>X</u>	<u>X</u>

8.3 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΛΗΡΟΥΣ (ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ) ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

8.3.1 Επιλογή Παρουσίασης Μίας ή Δύο Καταστάσεων

- Μία οντότητα πρέπει να παρουσιάζει όλα τα στοιχεία εισοδημάτων και εξόδων που αναγνωρίστηκαν σε μία περίοδο:

(α) σε μία Κατάσταση Πλήρων Εισοδημάτων, ή

(β) σε δύο Καταστάσεις:

(i) μία κατάσταση που παραθέτει στοιχεία κέρδους ή ζημιάς (ξεχωριστή Κατάσταση Εισοδημάτων ή Λογαριασμό Κερδοζημιών ή Κατάσταση Αποτελεσμάτων), και

(ii) μία κατάσταση που ξεκινά με το κέρδος ή ζημιά και παραθέτει στοιχεία Άλλων Πλήρων Εισοδημάτων (Κατάσταση Πλήρων Εισοδημάτων).

8.3.2 Πληροφορίες που Πρέπει να Παρουσιάζονται στην Κατάσταση Πλήρους Εισοδήματος

- Ως ελάχιστη πληροφόρηση, η Κατάσταση Πλήρους Εισοδήματος πρέπει να συμπεριλαμβάνει τα πιο κάτω συνοπτικά στοιχεία γραμμής:
 - (α) έσοδα
 - (β) χρηματοοικονομικά κόστη
 - (γ) μερίδιο κερδών ή ζημιών από συνδεδεμένες οντότητες ή κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της «καθαρής θέσης»
 - (δ) φορολογικό έξοδο
 - (ε) ένα ενιαίο ποσό που αποτελεί το σύνολο:
 - (i) του(της) μετά τη φορολογία κέρδους(ζημιάς) διακοπείσων δραστηριοτήτων, και
 - (ii) τη μετά τη φορολογία αύξηση ή ζημιά που αναγνωρίζεται στην επιμέτρηση της δίκαιης αξίας μείον κόστη πώλησης ή στην εκποίηση των στοιχείων ενεργητικού ή κατηγοριών εκποίησης που αποτελούν τη διακοπείσα δραστηριότητα
 - (στ) κέρδος ή ζημιά
 - (ζ) κάθε συστατικό στοιχείο των Άλλων Πλήρων Εισοδημάτων ταξινομημένων με βάση τη «φύση τους» [εξαιρουμένων των ποσών στο (η) πιο κάτω]
 - (η) το μερίδιο στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα των συνδεδεμένων και κοινοπρα- ξιών που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, και
 - (θ) συνολικά πλήρη εισοδήματα.

- Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία στην Κατάσταση Πλήρων Εισοδημάτων ως κατανομές του κέρδους ή της ζημιάς για την περίοδο:
 - (α) κέρδος ή ζημιά για την περίοδο αποδοτέο:
 - (i) στο συμφέρον άνευ ελέγχου, και
 - (ii) στους ιδιοκτήτες της μητρικής
 - (β) συνολικά πλήρη εισοδήματα για την περίοδο αποδοτέα:
 - (i) στο συμφέρον άνευ ελέγχου, και
 - (ii) στους ιδιοκτήτες της μητρικής.
- Η οντότητα μπορεί να παρουσιάσει με μία ξεχωριστή Κατάσταση Εισοδημάτων (βλέπε Παράγραφο 8.3.1 πιο πάνω) τα στοιχεία γραμμής της Παραγράφου 8.3.2 (α) – (θ) και τις γνωστοποιήσεις (α) της πιο πάνω υποπαραγράφου.
- Επιπρόσθετα συνοπτικά στοιχεία γραμμής, επικεφαλίδες και υποσύνολα πρέπει να παρουσιάζονται στην Κατάσταση Πλήρων Εισοδημάτων και την ξεχωριστή Κατάσταση Εισοδημάτων (εάν παρουσιάζεται) όταν η εν λόγω παρουσίαση συμβάλλει στην κατανόηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης της οντότητας.
- Η οντότητα **δεν πρέπει** να παρουσιάζει οποιαδήποτε στοιχεία εισοδημάτων ή εξόδων ως **έκτακτα κονδύλια (extraordinary items)**, στην Κατάσταση Πλήρων Εισοδημάτων, στην ξεχωριστή Κατάσταση Εισοδημάτων (εάν παρουσιάζεται), ή στις Σημειώσεις.

8.3.3 Κέρδος ή Ζημιά για την Περίοδο

- Η οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει όλα τα στοιχεία εισοδημάτων ή εξόδων της περιόδου στο κέρδος ή ζημιά εκτός

εάν κάποιο ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό (π.χ. το ΔΛΠ 8 για διόρθωση λαθών και επιπτώσεις από μεταβολές σε λογιστικές πολιτικές).

8.3.4 Άλλα Πλήρη Εισοδήματα για την Περίοδο

- Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό του φόρου εισοδήματος που αφορά σε κάθε συστατικό στοιχείο των άλλων πλήρων εισοδημάτων, συμπεριλαμβανομένων αναπροσαρμογών αναταξινόμησης, είτε στην Κατάσταση Πλήρους Εισοδήματος είτε στις Σημειώσεις.
- Η οντότητα μπορεί να παρουσιάσει στοιχεία των άλλων πλήρων εισοδημάτων είτε:
 - (α) καθαρά από σχετικές φορολογικές επιπτώσεις, ή
 - (β) πριν από σχετικές φορολογικές επιπτώσεις μαζί με ένα συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος που αφορά στο σύνολο των εν λόγω στοιχείων.
- Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί αναπροσαρμογές αναταξινόμησης που αφορούν σε στοιχεία των άλλων πλήρων εισοδημάτων.
- Η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις αναπροσαρμογές αναταξινόμησης είτε στην Κατάσταση Πλήρους Εισοδήματος είτε στις Σημειώσεις.
- Οι αναπροσαρμογές αναταξινόμησης προκύπτουν, για παράδειγμα:
 - (α) στην εκποίηση μίας εκμετάλλευσης εξωτερικού

(β) στην αποαναγνώριση ΧΣΕ – ΔΠΠ (ΔΛΠ 39), και

(γ) όταν μία αντισταθμισμένη αναμενόμενη συναλλαγή επηρεάζει το κέρδος ή ζημιά (ΔΛΠ 39).

- Αναπροσαρμογές αναταξινόμησης δεν προκύπτουν στις μεταβολές σε πλεονάσματα επανεκτίμησης (ΔΛΠ 16 ή ΔΛΠ 38) ή σε αναλογιστικές αυξήσεις ή ζημιές σε σχέδια καθορισμένου ωφελήματος (ΔΛΠ 19). Αυτά τα

στοιχεία αναγνωρίζονται στα άλλα πλήρη εισοδήματα και δεν αναταξινομούνται στο κέρδος ή ζημιά σε μεταγενέστερες περιόδους. Οι μεταβολές σε πλεονάσματα επανεκτίμησης μπορούν να μεταφέρονται στα συσσωρευμένα κέρδη σε μεταγενέστερες περιόδους όταν το στοιχείο ενεργητικού χρησιμοποιείται ή αποαναγνωρίζεται (ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38). Οι αναλογιστικές αυξήσεις ή ζημιές αναφέρονται στα συσσωρευμένα κέρδη στην περίοδο κατά την οποία αναγνωρίζονται ως άλλα πλήρη εισοδήματα.

8.3.5 Πληροφορίες που Πρέπει να Παρουσιάζονται είτε στην Κατά-σταση Πλήρους Εισοδήματος είτε στις Σημειώσεις

- Όταν κάποια στοιχεία εισοδημάτων ή εξόδων είναι σημαντικά, η φύση τους και τα σχετικά ποσά πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Παραδείγματα συμπεριλαμβάνουν:

(α) διαγραφή ποσών στα αποθέματα ή σε υλικά πάγια στοιχεία καθώς και αναστροφές διαγραφών

(β) αναδιοργανώσεις εργασιών της οντότητας

(γ) εκποιήσεις υλικών πάγιων στοιχείων ενεργητικού

(δ) εκποιήσεις επενδύσεων

(ε) διακοπή δραστηριοτήτων

(στ) διακανονισμούς νομικών αγωγών, και

(ζ) άλλες αναστροφές προβλέψεων.

8.3.6 Μέθοδοι Παρουσίασης Κατάστασης Αποτελεσμάτων

Η οντότητα πρέπει να παρουσιάζει μία ανάλυση των εξόδων που αναγνωρίστηκαν στο κέρδος ή ζημιά χρησιμοποιώντας μία ταξινόμηση βασιζόμενη είτε στη **φύση των εξόδων** είτε στο **σκοπό** τους μέσα στην

οντότητα, ανάλογα με το ποια μέθοδος δίνει πληροφορίες που είναι αξιόπιστες και πιο σχετικές.

- Οι οντότητες ενθαρρύνονται να παρουσιάζουν την ανάλυση που αναφέρεται στην πιο πάνω υποπαράγραφο είτε στην Κατάσταση Πλήρους Εισοδήματος είτε στην ξεχωριστή Κατάσταση Εισοδήματος (εάν παρουσιάζεται).
- Η οντότητα που ταξινομεί τα έξοδα με βάση **το σκοπό τους**, πρέπει να γνωστοποιεί επιπρόσθετες πληροφορίες για τη φύση των εξόδων, συμπεριλαμβανομένων των αποσβέσεων, των εξόδων χρεολυσίας και των εξόδων για ωφελήματα του προσωπικού.
- Η επιλογή της μεθόδου εξαρτάται από ιστορικούς λόγους, από βιομηχανικούς παράγοντες (σχετικούς με τον κλάδο βιομηχανίας) και από τη φύση της οντότητας.
- Παραδείγματα των δύο μεθόδων:

**ΜΕΘΟΔΟΣ 1:
«ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ»**

Έσοδα	X
Κόστος πωλήσεων	X
Μικτό κέρδος	<u>X</u>
Άλλα εισοδήματα	X
Κόστη διάθεσης	(X)
Έξοδα διοίκησης	(X)
Άλλα έξοδα	(X)
Κέρδος πριν από τη φορολογία	<u><u>X</u></u>

**ΕΙΝΑΙ Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ
ΕΠΙΚΡΑΤΗΣΕΙ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ**

**ΜΕΘΟΔΟΣ 2:
«ΦΥΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ»**

Έσοδα		X
Άλλα εισοδήματα		X
Μεταβολές στα αποθέματα	(X)	
Πρώτες ύλες και αναλώσιμα που χρησιμοποιήθηκαν	(X)	
Έξοδα ωφελημάτων προσωπικού	(X)	
Αποσβέσεις και χρεολυσίες	(X)	
Άλλα έξοδα	(X)	
Σύνολο εξόδων		<u>(X)</u>
Κέρδος πριν από τη φορολογία		<u>X</u>

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Επιθυμώ να εκφράσω την ειλικρινή μου ευγνωμοσύνη στην καθηγήτρια μου **κ. Χατζάκη Μαρία** για την αρωγή της κατά την εκπόνηση της εργασίας αυτής.

ΑΚΡΟΝΥΜΙΑ

ΑΕ = Αντισταθμιστικό Εγαλείο

ΑΕΜ = Ακαθάριστη Επένδυση στη Μίσθωση

ΑΙ – ΔΠΧΑ = Αρχικός Ισολογισμός με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΑΟΛΛΑ = Ανώτατο Όργανο Λήψης Λειτουργικών Αποφάσεων

ΑΣ = Αντισταθμισμένο Στοιχείο

ΑΥ – ΣΚ = Αποθεματικό Υιοθέτησης – Συσσωρευμένα Κέρδη

ΒΑΑ = Βραχυπρόθεσμη Αποζημιωνόμενη Απουσία

ΓΑΛΠ = Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Πρακτικές

ΓΑΛΠ – ΗΠΑ = Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Πρακτικές – Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής

ΓΔΤ = Γενικός Δείκτης Τιμών

ΓΕΔ = Γενικός Εκτελεστικός Διευθυντής

ΓΟΔ = Γενικός Οικονομικός Διευθυντής

ΔΑ = Δίκαιη Αξία

ΔΑΔΑ = Δίκαιη Αξία Δικαιώματος Αγοράς

ΔΑΔΠ = Δίκαιη Αξία Δικαιώματος Πώλησης

ΔΑΚΗΖ = Δίκαιη Αξία μέσω Κέρδους Ή Ζημιάς

ΔΑΚΣΕΑ = Δίκαιη Αξία Καθαρών Στοιχείων Ενεργητικού που Αποκτώνται

ΔΑΜ = Δικαίωμα Αγοράς Μετοχών

ΔΑΤΜ = Δικαίωμα Ανατίμησης στην Τιμή της Μετοχής

ΔΔ = Διακοπή Δραστηριότητα

ΔΕΑ = Δεν Επιμετρώνται Αξιόπιστα

ΔΕΠΔΕ = Δάνεια και Εισπρακτέα Ποσά που Δημιουργήθηκαν από την Επιχείρηση

ΔΚΕ = Δραστηριότητες υπό Κοινό Έλεγχο

ΔΛΠ = Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΔΝΤ = Διεθνές Νομισματικό Ταμείο

ΔΟΕΚ = Διεθνής Οργανισμός Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς

ΔΠ = Δικαίωμα Προαίρεσης

ΔΠΑ = Δικαίωμα Προαίρεσης για Αγορά

ΔΠΠ = Διαθέσιμο Προς Πώληση

ΔΠΧΑ = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΔΣ = Διοικητικό Συμβούλιο

ΔΧΑ = Διεθνής Χρηματοοικονομική Αναφορά

ΕΕ = Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.ΕΚ.Δ.Σ.Μ = Ενδεχομένως Εκδοτέες Δυνητικά Συνήθεις Μετοχές

Ε.ΕΚ.Μ = Ενδεχομένως Εκδοτέες Μετοχές

Ε.ΕΚ.Σ.Μ = Ενδεχομένως Εκδοτέες Συνήθεις Μετοχές

Ε.ΕΠ.Μ = Ενδεχομένως Επιστρεπτές Μετοχές

ΕΑ = Εσωτερική Αξία

ΕΑΟ = Εσωτερική Αναδιάρθρωση Ομίλου

ΕΔΛΠ = Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

ΕΕΔΧΑ = Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΕΙ = Ενοποιημένος Ισολογισμός

ΕΙΚ = Εργαλείο Ιδίων Κεφαλαίων

ΕΙΚ – ΔΕΑ = Εργαλείο Ιδίων Κεφαλαίων που Δεν Επιμετρώνται Αξιόπιστα

ΕΙΚ – ΕΑ = Εργαλείο Ιδίων Κεφαλαίων που Επιμετρώνται Αξιόπιστα

ΕΚΑ = Ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων

ΕΚΜΑ = Ενοποιημένη Κατάσταση Μεταβολών στα Αποθεματικά

ΕΚΜΛ = Επένδυση που Κατέχεται Μέχρι τη Λήξη της

ΕΣ = Έγγραφο Συζήτησης

ΕΣΑ = Εσωτερικός Συντελεστής Απόδοσης

ΕΣΜ = Ελάχιστο Σύνολο Μισθωμάτων

ΕΣΧΑ = Εσωτερικό Σύστημα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΕΥΑ = Εγγυημένη Υπολειμματική Αξία

ΕΧΚ = Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

ΖΑΜ = Ζημιά Ανά Μετοχή

ΗΒ = Ηνωμένο Βασίλειο

ΗΠΑ = Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

ΘΤΑΔ = Θεωρητική Τιμή Άνευ Δικαιώματος

ΙΕΔΛΠ = Ίδρυμα Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

ΙΚ = Ίδια Κεφάλαια

ΚΑ = Κατάσταση Αποτελεσμάτων

ΚΑΜ = Κέρδος Ανά Μετοχή

ΚΕ = Κατεχόμενο(η) για Εμπορία

ΚΕΜ = Καθαρή Επένδυση στη Μίσθωση

ΚΛΑ = Καθαρή Λογιστική Αξία

ΚΠΑ = Καθαρή Παρούσα Αξία

ΚΠΕ = Κατάσταση Πλήρων Εισοδημάτων

ΚΡΑ = Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία

ΚΣΕ = Καθαρά Στοιχεία Ενεργητικού

ΚΣΕΗΙ = Καθαρά Στοιχεία Ενεργητικού την Ημερομηνία του Ισολογισμού

ΛΑ = Λογιστική Αξία

ΛΕ = Λογιστική Εκτίμηση

ΛΗΔ = Λογιστική «Ημερομηνίας Διακανονισμού»

ΛΗΕΣ = Λογιστική «Ημερομηνίας Εμπορικής Συναλλαγής»

ΛΠ = Λογιστική Πολιτική

ΜΑΤ = Μέση Απόκλιση Τετραγώνου

ΜΔΤΡ = Μονάδα Δημιουργίας Ταμειακών Ροών

ΜΕΕ = Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών

ΜΚΣΣ = Μη-Κατανεμημένο Στοιχείο Συμφιλίωσης

ΜΣΑΣΜ = Μέσος Σταθμικός Αριθμός Συνήθων Μετοχών

ΜΣΒΑΑ = Μη-Συσσωρευόμενες Βραχυπρόθεσμες Αποζημιωνόμενες Απουσίες

ΞΧΚ = Ξεχωριστές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Ο – 7 = Ομάδα των Επτά

ΟΕΣ = Οντότητα Ειδικού Σκοπού

ΟΚΕ = Οντότητες υπό Κοινό Έλεγχο

ΟΠΑ = Όμιλος με Πολύπλοκη Δομή

ΠΓΑΛΠ = Προηγούμενες Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Πρακτικές

ΠΕ = Προεξοφλητικό Επιτόκιο

ΠΕΧΚ = Πρώτες Ετήσιες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

ΠΕΧΚ – ΔΠΧΑ = Πρώτες Ετήσιες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις
των
Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΠΙΣ = Πίστωση

ΠΜΠΚ = Πρόβλεψη για Μη-Πραγματοποιηθέν Κέρδος

ΠΠ = Προσχέδιο Προτύπου

ΠΣ = Προεξοφλητικοί Συντελεστές

ΠΣΜ = Πληρωμή σε Συνάρτηση με Μετοχές

ΠΧΕ = Παράγωγο Χρηματοοικονομικό Εργαλείο

ΡΕΛ – ΕΕ = Ρυθμιστική Επιτροπή Λογιστικής της Ευρωπαϊκής
Ένωσης

ΣΑΕ = Συμφέρον Άνευ Ελέγχου

Σ.Α.ΕΠ = Συμφωνία Ανταλλαγής Επιτοκίου

ΣΑΜ = Σχέδιο Αγοράς Μετοχών

ΣΑΜΠ = Σχέδιο Αγοράς Μετοχών από το Προσωπικό

ΣΒΑΑ = Συσσωρευόμενες Βραχυπρόθεσμες Αποζημιωνόμενες Απουσίες

ΣΔΕΙΚ = Συναλλαγή (που αφορά σε πληρωμή σε συνάρτηση με μετοχές)
Διακανονιζόμενη με Εργαλεία Ιδίων Κεφαλαίων

ΣΔΛΠ = Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

ΣΔΜ = Συναλλαγή (που αφορά σε πληρωμή σε συνάρτηση με μετοχές) Διακανονιζόμενη με Μετρητά

ΣΔΠ = Σχέδιο Δικαιωμάτων Προαίρεσης

ΣΕ = Στοιχείο Ενεργητικού

ΣΕΚΕ = Στοιχείο Ενεργητικού υπό Κοινό Έλεγχο

ΣΕΡΠΑ = Στοιχείο Ενεργητικού με Ρήτρα Πρόωρης Αποπληρωμής

ΣΚΣ = Σχέδιο Καθορισμένης Συνεισφοράς

ΣΚΩ = Σχέδιο Καθορισμένου Ωφελήματος

ΣΛΠ – ΜΒ = Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων – Μεγάλης Βρετανίας

ΣΜΑΠΕ = Συμβόλαιο Μελλοντικής Αγοράς ή Πώλησης Εμπορευμάτων

ΣΜΕ = Συμβόλαιο Μελλοντικής Εκπλήρωσης

ΣΣΠ = Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων

ΣΧΕ = Συμβόλαιο Χρηματοοικονομικής Εγγύησης

ΤΑ = Τυπική Απόκλιση

ΤΠ = Τιμή Πώλησης

ΥΑΑΠΥ = Υποχρεώσεις Αποδραστηριοποίησης, Αποκατάστασης και Παρόμοιες Υποχρεώσεις

ΥΘ = Υποθυγατρική

ΥΜΕ = Υποχρεωτικώς Μετατρέψιμο Εργαλείο

ΦΒ = Φορολογική Βάση

ΦΠΑ = Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΧΑ = Χρηματοοικονομική Αναφορά

ΧΑΑ = Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

ΧΑΚ = Χρηματιστήριο Αξιών Κύπρου

ΧΕ = Χρηματοοικονομικό Εργαλείο

ΧΕ – ΔΑΚΗΖ = Χρηματοοικονομικό Εργαλείο σε Δίκαιη Αξία μέσω Κέρδους Ή Ζημιάς

ΧΚ = Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

ΧΡ = Χρέωση

ΧΣΕ = Χρηματοοικονομικό Στοιχείο Ενεργητικού

ΧΣΕ – ΔΑΚΗΖ = Χρηματοοικονομικό Στοιχείο Ενεργητικού σε Δίκαιη Αξία μέσω Κέρδους Ή Ζημιάς

ΧΣΕ – ΔΠΠ = Χρηματοοικονομικό Στοιχείο Ενεργητικού Διαθέσιμο Προς Πώληση

ΧΣΕ – ΚΕ = Χρηματοοικονομικό Στοιχείο Ενεργητικού Κατεχόμενο για Εμπορία

ΧΥ = Χρηματοοικονομική Υποχρέωση

ΧΥ – ΔΑΚΗΖ = Χρηματοοικονομική Υποχρέωση σε Δίκαιη Αξία μέσω Κέρδους Ή Ζημιάς

ΧΥ – ΚΕ = Χρηματοοικονομική Υποχρέωση Κατεχόμενη για Εμπορία

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ

ΟΡΟΣ

- Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση – ΑΕΜ
(Gross investment in the lease)

- Ακάλυπτος πωλητής
(Short seller)

- Ακίνητα για επένδυση
(Investment property)

- Άλλα μακροπρόθεσμα ωφελήματα προσωπικού
(Other long-term employee benefits)

- Άλλα πλήρη εισοδήματα
(Other comprehensive income)

ΕΡΜΗΝΙΑ

Είναι το σύνολο των:

(α) ελάχιστων μισθωμάτων που είναι εισπρακτέα από τον εκμισθωτή σε μία χρηματοδοτική μίσθωση, και

(β) οποιαδήποτε μη-εγγυημένη υπολειμματική αξία θα έχει συσσωρευθεί/ παραμείνει για τον εκμισθωτή.

Είναι μία οντότητα η οποία πωλεί αξιόγραφα/χρεόγραφα τα οποία δεν κατέχει ακόμη.

Είναι τα ακίνητα (γη ή κτίρια – ή μέρος ενός κτιρίου – ή και τα δύο) τα οποία κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή, στην

περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, από το μισθωτή) για να αποδώσουν ενοίκια ή για κεφαλαιουχικό κέρδος ή και για τα δύο, και όχι για:

(α) να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών/υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς, ή

(β) να πωληθούν μέσα στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων της οντότητας.

Είναι ωφελήματα του προσωπικού (εξαιρουμένων των ωφελημάτων μετά την αφυπηρέτηση και των ωφελημάτων

για τερματισμό υπηρεσιών) τα οποία δεν είναι εξ ολοκλήρου πληρωτέα μέσα σε 12 μήνες από το τέλος της περιόδου στην οποία έχουν παρασχεθεί οι σχετικές υπηρεσίες.

Είναι στοιχεία εισοδήματος και εξόδου (συμπεριλαμβανομένων και των αναπροσαρμογών αναταξινόμησης) τα οποία δεν αναγνωρίζονται στο κέρδος ή ζημιά όπως απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλα ΔΠΧΑ. Συμπεριλαμβάνουν:

(α) μεταβολές σε πλεόνασμα επανεκτίμησης (βλέπε ΚΕΦ 2,2 και ΚΕΦ 2,4)

(β) αναλογιστικές αυξήσεις και ζημιές σε σχέδια καθορισμένου ωφελήματος που

ΟΡΟΣ

• Άλλα πλήρη εισοδήματα
(Other comprehensive income)

• Άλλος κίνδυνος τιμής
(Other price risk)

ΕΡΜΗΝΙΑ

αναγνωρίστηκαν με βάση την Παράγραφο 93Α του ΚΕΦ 3.2

Είναι στοιχεία εισοδήματος και εξόδου (συμπεριλαμβανομένων και των αναπροσαρμογών αναταξινόμησης) τα οποία δεν αναγνωρίζονται στο κέρδος ή ζημιά όπως απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλα ΔΠΧΑ. Συμπεριλαμβάνουν:

(α) μεταβολές σε πλεόνασμα επαν-εκτίμησης (βλέπε ΚΕΦ 2,2 και ΚΕΦ 2,4)

(β) αναλογιστικές αυξήσεις και ζημιές σε σχέδια καθορισμένου ωφελήματος που αναγνωρίστηκαν με βάση (την Παράγραφο 93Α του ΚΕΦ 3.2)

(γ) αυξήσεις και ζημιές που προκύπτουν από τη μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας εκμετάλλευσης εξωτερικού (βλέπε ΚΕΦ 5.1)

(δ) αυξήσεις και ζημιές στην επανεπιμέτρηση χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού που είναι διαθέσιμα προς πώληση ΧΣΕ – ΔΠΠ (βλέπε ΚΕΦ 6,2)

(ε) το αποτελεσματικό μέρος των αυξήσεων και ζημιών σε αντισταθμιστικά εργαλεία μίας αντιστάθμισης ταμειακών ρών (βλέπε ΚΕΦ 6.2).

Είναι ο κίνδυνος διακύμανσης στη δίκαιη αξία ή τις μελλοντικές ταμειακές ροές ενός ΧΕ λόγω μεταβολών στις αγοραίες τιμές (εξαιρουμένων αυτών που προκύπτουν από κίνδυνο επιτοκίου ή νομισματικό κίνδυνο), είτε οι εν λόγω μεταβολές προκαλούνται από παράγοντες που σχετίζονται με το ειδικά συγκεκριμένο ΧΕ ή τον εκδότη του, είτε από παράγοντες που επηρεάζουν όλα τα όμοια ΧΕ που αποτελούν αντικείμενο εμπορίας στην αγορά.

ΟΡΟΣ

• **Άμβλυση
(Dilution)**

• **Άμεσο ασφαλιστήριο συμβόλαιο (Direct insurance contract)**

• **Αμετάκλητη δέσμευση
(Firm commitment)**

- Αμετάκλητη δέσμευση αγοράς
(Firm purchase commitment)

ΕΡΜΗΝΙΑ

Είναι η μείωση στο ΚΑΜ ή η αύξηση στη Ζημιά Ανά Μετοχή (ΖΑΜ) που προέρχεται από την υπόθεση (παραδοχή) ότι τα μετατρέψιμα εργαλεία μετατρέπονται (σε συνήθεις μετοχές), ότι τα δικαιώματα αγοράς μετοχών ή τα δικαιώματα προαίρεσης εξασκούνται, ή ότι οι συνήθεις μετοχές εκδίδονται με την εκπλήρωση καθορισμένων προϋποθέσεων.

Είναι ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο το οποίο δεν είναι συμβόλαιο αντασφάλισης.

Είναι μία δεσμευτική συμφωνία για την ανταλλαγή μίας καθορισμένης ποσότητας πόρων σε μία καθορισμένη τιμή, σε μία ή κάποια(ες) καθορισμένη(ες) μελλοντική(ες) ημερομηνία(ες).

Είναι μία συμφωνία με ένα μη-συνδεδεμένο μέρος, η οποία είναι δεσμευτική και για τα δύο μέρη και είναι, συνήθως, νομικά εφαρμόσιμη, η οποία:
(α) καθορίζει όλους τους σημαντικούς όρους, συμπεριλαμβανομένης της τιμής και της χρονικής στιγμής των συναλλαγών, και
(β) συμπεριλαμβάνει ένα αντικίνητρο για τη μη εφαρμογή (της συμφωνίας), το οποίο είναι επαρκώς μεγάλο ούτως ώστε να καταστήσει την εφαρμογή (της συμφωνίας) πολύ πιθανή.

ΟΡΟΣ

- **Αμοιβαία οντότητα
(Mutual entity)**

• Αμοιβή (ή «αποζημίωση»)
(Compensation)

ΕΡΜΗΝΙΑ

Είναι μία οντότητα, εξαιρουμένης μίας οντότητας που αποτελεί ιδιοκτησία του επενδυτή, όπως μία εταιρεία αμοιβαίας ασφάλισης ή μία αμοιβαία συνεργατική οντότητα, που παρέχει χαμηλότερα κόστη ή άλλα οικονομικά οφέλη άμεσα και κατ' αναλογία στους ασφαλισμένους ή στους συμμετέχοντες.

Συμπεριλαμβάνει όλα τα ωφελήματα προσωπικού (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 19). Ωφελήματα προσωπικού είναι όλα τα είδη ανταλλάγματος που πληρώνονται, είναι πληρωτέα ή παρέχονται από την οντότητα, ή εκ μέρους της οντότητας, ως αντάλλαγμα για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν

προς την οντότητα. Συμπεριλαμβάνει, επίσης, αμοιβή που πληρώνεται εκ μέρους της μητρικής της οντότητας για λογαριασμό της οντότητας. Η αμοιβή συμπεριλαμβάνει:

(α) βραχυπρόθεσμα ωφελήματα προσωπικού, όπως ημερομίσθια, μισθούς και συνεισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, αμειβόμενη ετήσια άδεια και αμειβόμενη άδεια ασθενείας, επιμίσθια και συμμετοχές στα κέρδη (εάν καταβάλλονται μέσα σε 12 μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη-χρηματικά ωφελήματα (όπως ιατρική περίθαλψη, παροχή κατοικίας, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιχορηγημένα προϊόντα και υπηρεσίες) για υφιστάμενους υπαλλήλους

(β) ωφελήματα μετά την αφυπηρέτηση όπως συντάξεις, άλλα ωφελήματα αφυπηρέτησης, ασφάλεια ζωής καθώς και ιατρική περίθαλψη μετά τη λήξη της απασχόλησης

ΟΡΟΣ

- **Αμοιβή (ή «αποζημίωση»)
(Compensation)**

- **Αναβαλλόμενα φορολογικά
στοιχεία ενεργητικού
(Deferred tax assets)**

- **Αναβαλλόμενες φορολογικές
υποχρεώσεις
(Deferred tax liabilities)**

- **Αναδιάρθρωση
(Restructuring)**

- **Αναδρομική αναπροσαρμογή
(Retrospective restatement)**

ΕΡΜΗΝΙΑ

(γ) άλλα μακροχρόνια ωφελήματα προσωπικού, συμπεριλαμβανομένων αδειών για μακροχρόνια υπηρεσία, σαββατικές άδειες (sabbatical) και ωφελήματα ιωβηλαίου ή άλλα ωφελήματα μακροχρόνιας υπηρεσίας, μακροχρόνια ωφελήματα ανικανότητας και, εάν δεν είναι εξ ολοκλήρου πληρωτέα μέσα σε 12 μήνες μετά το τέλος της περιόδου, συμμετοχές στα κέρδη, επιμίσθια και αναβαλλόμενες αμοιβές
(δ) ωφελήματα τερματισμού υπηρεσιών, και
(ε) ωφελήματα σε συνάρτηση με μετοχές.

Είναι τα ποσά του φόρου εισοδήματος που θα ανακτηθούν σε μελλοντικές περιόδους σε σχέση με:

(α) αφαιρετέες προσωρινές διαφορές
(β) αχρησιμοποίητες μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές, και
(γ) αχρησιμοποίητες μεταφερόμενες φορολογικές πιστώσεις.

Είναι τα ποσά του φόρου εισοδήματος πληρωτέα σε μελλοντικές περιόδους σε σχέση με φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Είναι ένα πρόγραμμα το οποίο σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διεύθυνση και αλλάζει ουσιαστικά:

(α) το πεδίο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας, ή
(β) τον τρόπο λειτουργίας της οντότητας.

Είναι η διόρθωση της αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης των ποσών των στοιχείων των ΧΚ, ως εάν να μην είχε υπάρξει λάθος σε προηγούμενη περίοδο.

ΟΡΟΣ

• Αναδρομική εφαρμογή
(Retrospective application)

• Ανακτήσιμο ποσό
(Recoverable amount)

• Αναλογιστικές αυξήσεις
και ζημιές
(Actuarial gains and losses)

• Αναπροσαρμογές
αναταξινόμησης
(Reclassification adjustments)

• Ανάπτυξη
(Development)

• Αναφέρουσα οντότητα
(Reporting entity)

ΕΡΜΗΝΙΑ

Είναι η εφαρμογή μίας νέας ΛΠ σε συναλλαγές και σε άλλα γεγονότα και συνθήκες, ως εάν η εν λόγω πολιτική να ήταν πάντα σε εφαρμογή.

Ενός στοιχείου ενεργητικού ή μίας ΜΔΤΡ είναι το υψηλότερο εκ των εξής δύο ποσών:

- (α) της δίκαιης του/της αξίας μείον κόστη πώλησης, και
- (β) της αξίας χρήσης του/της.

Αποτελούνται από:

- (α) εμπειρικές αναπροσαρμογές (διαφορές που προκύπτουν λόγω του ότι οι προηγούμενες αναλογιστικές υποθέσεις δεν επιβεβαιώθηκαν), και
- (β) επιπτώσεις από αλλαγές στις αναλογιστικές υποθέσεις.

Είναι ποσά που αναταξινομούνται στο κέρδος ή ζημιά στην τρέχουσα περίοδο, τα οποία είχαν αναγνωρισθεί στα άλλα πλήρη εισοδήματα στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους.

Είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης, σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο παραγωγής νέων ή ουσιαδώς βελτιωμένων υλικών, προϊόντων, διαδικασιών ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης.

Είναι μία οντότητα για την οποία υπάρχουν χρήστες οι οποίοι βασίζονται στις γενικού σκοπού χρηματοοικονομικές καταστάσεις της για πληροφορίες που θα είναι χρήσιμες σ' αυτούς για να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις για την κατανομή πόρων. Μία αναφέρουσα οντότητα μπορεί να είναι μία οντότητα ξεχωριστή ή ένας όμιλος που αποτελείται από τη μητρική και όλες τις θυγατρικές της.

ΟΡΟΣ

• **Ανέφικτος-η-ο**
(Impracticable)

• **Αντασφαλισμένος**
(Cedant)

• **Αντασφαλιστήριο συμβόλαιο**
(Reinsurance contract)

• **Αντασφαλιστής**
(Reinsurer)

• **Αντιάμβλυση**
(Antidilution)

• **Αντισταθμισμένο στοιχείο – ΑΣ**
(Hedged item)

ΕΡΜΗΝΙΑ

Η εφαρμογή μίας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει μετά που έχει κάνει όλες τις εύλογες προσπάθειες προς αυτό το σκοπό.

Είναι ο κάτοχος ενός ασφαλιστήριου συμβολαίου αντασφάλισης.

Είναι ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο, εκδιδόμενο από ένα ασφαλιστή (τον αντασφαλιστή) για να αποζημιώσει έναν άλλον ασφαλιστή (τον αντασφαλιζόμενο), για ζημιές που προκύπτουν από ένα ή περισσότερα συμβόλαια τα οποία εκδίδει ο δεύτερος (ο αντασφαλιζόμενος).

Είναι το μέρος το οποίο έχει υποχρέωση, βάσει αντασφαλιστήριου συμβολαίου, να αποζημιώσει ένα αντασφαλιζόμενο εάν επισυμβεί το ασφαλιζόμενο συμβάν.

Είναι η αύξηση στο ΚΑΜ ή η μείωση στη ΖΑΜ που προέρχεται από την υπόθεση (παραδοχή) ότι τα μετατρέψιμα εργαλεία μετατρέπονται (σε συνήθεις μετοχές), ότι τα δικαιώματα αγοράς μετοχών ή τα δικαιώματα προαίρεσης εξασκούνται, ή ότι οι συνήθεις μετοχές εκδίδονται με την εκπλήρωση καθορισμένων προϋποθέσεων.

Είναι ένα στοιχείο ενεργητικού, μία υποχρέωση, μία βέβαιη δέσμευση, μία πολύ πιθανή προβλεπόμενη συναλλαγή ή μία καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού, η οποία:

(α) εκθέτει την οντότητα σε κίνδυνο μεταβολών στη δίκαιη αξία ή μεταβολών σε μελλοντικές ταμειακές ροές, και
(β) υποδεικνύεται ότι έχει αντισταθμιστεί.

ΟΡΟΣ

• **Αντισταθμιστικό εργαλείο – ΑΕ**
(για σκοπούς αντισταθμιστικής λογιστικής)
(Hedging instrument)

Είναι:

• Αξία για τη συγκεκριμένη
οντότητα
(Entity-specific value)

• Αξία χρήσης
(Value in use)

• Αποαναγνώριση
(Derecognition)

• Απόδοση στοιχείων ενεργητικού
του σχεδίου
(Return on plan assets)

ΕΡΜΗΝΙΑ

(α) ένα **υποδειγμένο παράγωγο** ή (μόνο για σκοπούς αντιστάθμισης κινδύνου μεταβολών σε ισοτιμίες συναλλάγματος) ένα υποδειγμένο μη-παράγωγο ΧΣΕ ή μη-παράγωγη ΧΥ

(β) του(της) οποίου(ας) η δίκαιη αξία ή οι ταμειακές ροές αναμένονται να αντισταθμίσουν μεταβολές στη δίκαιη αξία ή τις ταμειακές ροές ενός υποδειγμένου ΑΣ.

Είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών τις οποίες η οντότητα αναμένει ότι θα προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση του στοιχείου ενεργητικού και την εκποίησή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή οι ταμειακές ροές που αναμένονται να προκύψουν όταν γίνει διακανονισμός μίας υποχρέωσης.

Είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη χρήση και την τελική εκποίηση ενός στοιχείου ενεργητικού ή μίας ΜΔΤΡ.

Είναι η απόσυρση ενός αναγνωρισμένου ΧΣΕ ή μίας αναγνωρισμένης ΧΥ από την ΚΧΘ μίας οντότητας

Είναι τόκοι, μερίσματα και άλλα έσοδα από τα στοιχεία ενεργητικού του σχεδίου, μαζί με πραγματοποιημένες και μη-πραγματοποιημένες αυξήσεις και ζημιές, μείον κόστη διοίκησης του σχεδίου και φόρος εισοδήματος πληρωτέος από το σχέδιο.

ΟΡΟΣ

- **Αποθέματα (Inventories)**

• Απόσβεση
(Depreciation)

• Αποσβεστέο ποσό
(Depreciable amount)

• Αποτελεσματικότητα
της αντιστάθμισης
(Hedge effectiveness)

• Αρχικά άμεσα κόστη
(Initial direct costs)

• Αρχική Κατάσταση Χρηματο-
οικονομικής Θέσης με βάση
τα ΔΠΧΑ
(Opening IFRSs' Statement
of Financial Position)

ΕΡΜΗΝΙΑ

Είναι στοιχεία ενεργητικού τα οποία:

(α) κατέχονται προς πώληση μέσα στα πλαίσια των συνήθων εμπορικών δραστηριοτήτων της οντότητας

(β) βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής (πρώτες ύλες, ημιτελή προϊόντα κ.λπ.), ή

(γ) είναι σε μορφή πρώτων υλών ή υλικών προμηθειών που θα καταναλωθούν στη διαδικασία παραγωγής ή προσφοράς υπηρεσιών.

Είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός στοιχείου ενεργητικού στην ωφέλιμη ζωή του.

Είναι το κόστος ενός στοιχείου ενεργητικού, ή άλλο ποσό που αντικαθιστά το κόστος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, μείον η υπολειμματική του αξία.

Είναι ο βαθμός στον οποίο οι μεταβολές στη δίκαιη αξία ή τις ταμειακές ροές ενός ΑΣ που είναι αποδοτές στον αντισταθμισμένο κίνδυνο, συμψηφίζονται με τις μεταβολές στη δίκαιη αξία ή τις ταμειακές ροές του ΑΕ.

Είναι τα επαυξητικά κόστη που είναι άμεσα αποδοτέα στη διαπραγμάτευση και διευθέτηση μίας μίσθωσης, εκτός από κόστη τα οποία δαπανούνται από κατασκευαστές ή εμπόρους εκμισθωτές.

Είναι η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης μίας οντότητας (δημοσιευμένη ή μη) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

ΟΡΟΣ

• **Ασφαλιζόμενο συμβάν**
(Insured event)

• **Ασφαλιστής**
(Insurer)

• Ασφαλιστήριο συμβόλαιο
(Insurance contract)

• Ασφαλιστική υποχρέωση
(Insurance liability)

• Ασφαλιστικό στοιχείο
ενεργητικού
(Insurance asset)

• Ασφαλιστικός κίνδυνος
(Insurance risk)

• Άυλο στοιχείο ενεργητικού
(Intangible asset)

ΕΡΜΗΝΙΑ

Είναι ένα αβέβαιο μελλοντικό συμβάν το οποίο καλύπτεται από ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο και το οποίο δημιουργεί ασφαλιστικό κίνδυνο.

Είναι το συμβαλλόμενο μέρος που έχει υποχρέωση, πηγάζουσα από ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο, να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο εάν επισυμβεί το ασφαλιζόμενο συμβάν.

Είναι ένα συμβόλαιο βάσει του οποίου ο ένας συμβαλλόμενος (ο ασφαλιστής) αποδέχεται σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από ένα άλλο συμβαλλόμενο (τον ασφαλιζόμενο ή κάτοχο ασφαλιστηρίου συμβολαίου), συμφωνώντας να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο εάν ένα καθορισμένο αβέβαιο μελλοντικό συμβάν (το ασφαλιζόμενο συμβάν) επηρεάσει δυσμενώς τον ασφαλιζόμενο.

Είναι οι καθαρές συμβατικές υποχρεώσεις ενός ασφαλιστή που προκύπτουν από ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

Είναι τα καθαρά συμβατικά δικαιώματα ενός ασφαλιστή που προκύπτουν από ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

Είναι ο κίνδυνος, εξαιρουμένου του χρηματοοικονομικού κινδύνου, ο οποίος μεταβιβάζεται από τον κάτοχο ενός συμβολαίου εις τον εκδότη του συμβολαίου.

Είναι ένα προσδιορίσιμο (identifiable) μη-χρηματικό στοιχείο ενεργητικού χωρίς φυσική υπόσταση.

ΟΡΟΣ

• **Αυξήσεις (στα οικονομικά οφέλη)***
(Gains)

• **Αφαιρετέες προσωρινές**
διαφορές
(Deductible temporary differences)

- Βασικά διευθυντικά στελέχη
(Key management personnel)

ΕΡΜΗΝΙΑ

Είναι οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της περιόδου και, ως εκ τούτου, δεν διαφέρουν στη φύση τους από τα «έσοδα».

Είναι οι προσωρινές διαφορές που θα δημιουργήσουν μελλοντικά **αφαιρετέα ποσά** (από το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος), όταν η λογιστική τους αξία θα ανακτηθεί/διακανονιστεί.

Είναι εκείνα τα πρόσωπα που έχουν εξουσία και ευθύνη για το σχεδιασμό, διοίκηση και έλεγχο των δραστηριοτήτων της οντότητας, άμεσα ή έμμεσα, συμπεριλαμβανομένου οποιουδήποτε διοικητικού συμβούλου (εκτελεστικού ή άλλου) της εν λόγω οντότητας.

Στην αξιολόγηση κάθε πιθανής σχέσης συνδεδεμένων μερών, πρέπει να δίνεται προσοχή στην ουσία της σχέσης και όχι απλώς στη νομική της υπόσταση.

Στα πλαίσια του ΔΛΠ 24, τα ακόλουθα μέρη **δεν είναι κατ'ανάγκη** συνδεδεμένα μέρη:

(α) δύο οντότητες απλώς και μόνο επειδή έχουν ένα κοινό διοικητικό σύμβουλο ή άλλο μέρος των βασικών διευθυντικών στελεχών, άσχετα από τα σημεία **(δ)** και **(στ)** του ορισμού «**συνδεδεμένο μέρος**»

(β) δύο κοινοπρακτώντες απλώς και μόνο επειδή έχουν κοινό έλεγχο πάνω σε μία κοινοπραξία

(γ) (i) χρηματοδότες, (ii) συντεχνίες

(iii) υπηρεσίες κοινής ωφελείας, και

(iv) κυβερνητικά τμήματα και υπηρεσίες,

απλώς και μόνο λόγω των συνήθων δοσοληψιών με μία οντότητα (ακόμη και εάν επηρεάζουν το ελεύθερο των ενεργειών της οντότητας ή συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων), και

(δ) ένας πελάτης, προμηθευτής, δικαιοπάροχος, διανομέας ή γενικός πράκτορας με τον οποίο η

οντότητα συναλλάσσεται για σημαντικό όγκο εργασίας, απλώς και μόνο λόγω της συνεπακόλουθης οικονομικής εξάρτησης.

ΟΡΟΣ

• **Βιολογικό στοιχείο ενεργητικού**
(Biological asset)

• **Βραχυπρόθεσμα ωφελήματα προσωπικού**
(Short-term employee benefits)

• **Γεγονότα μεταγενέστερα της περιόδου αναφοράς**
(Events after the reporting period)

• Γενικός συμψηφιστικός
διακανονισμός
(Master netting
arrangement)

• Γεωργική δραστηριότητα
(Agricultural activity)

• Γεωργική παραγωγή
(Agricultural produce)

• Δάνεια και εισπρακτέα – ΔΚΕ
(Loans and receivables)

ΕΡΜΗΝΙΑ

Είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.

Είναι τα ωφελήματα προσωπικού (εξαιρουμένων των ωφελημάτων τερματισμού υπηρεσιών) τα οποία είναι εξ ολοκλήρου οφειλόμενα εντός 12 μηνών από το τέλος της περιόδου στην οποία είχαν παρασχεθεί οι σχετικές υπηρεσίες.

Είναι τα γεγονότα, ευνοϊκά και μη, που επέρχονται μεταξύ του τέλους της περιόδου αναφοράς και της ημερομηνίας που οι ΧΚ «εγκρίνονται προς έκδοση». Υπάρχουν δύο ειδών γεγονότα: τα «διορθωτικά» και τα «μη-διορθωτικά» γεγονότα.

Είναι ένας διακανονισμός που προνοεί να γίνει ένας μεμονωμένος καθαρός διακανονισμός όλων των ΧΕ που καλύπτονται από τη συμφωνία (του διακανονισμού), στην περίπτωση που θα υπάρξει παράβαση ή τερματισμός οποιουδήποτε συμβολαίου.

Είναι η διαχείριση, από μία οντότητα, του βιολογικού μετασχηματισμού των προς πώληση βιολογικών στοιχείων ενεργητικού σε γεωργική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά στοιχεία ενεργητικού.

Είναι το προϊόν συγκομιδής από τα βιολογικά στοιχεία ενεργητικού μίας οντότητας.

Είναι μη-παράγωγα ΧΣΕ με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες πληρωμές που δεν είναι εισηγμένα σε μία ενεργό αγορά, **εκτός** από:

ΟΡΟΣ

• Δάνεια και εισπρακτέα – ΔΚΕ
(Loans and receivables)

• Δαπάνες εξερεύνησης και
αξιολόγησης
(Exploration and evaluation
expenditures)

ΕΡΜΗΝΙΑ

(α) εκείνα που η οντότητα προτίθεται να πωλήσει αμέσως ή στο εγγύς μέλλον, τα οποία πρέπει να ταξινομούνται ως Κατεχόμενα για Εμπορία (ΚΕ), και εκείνα που η οντότητα κατά την αρχική τους αναγνώριση προσδιορίζει ως ΔΑΚΗΖ

(β) εκείνα που η οντότητα κατά την αρχική τους αναγνώριση προσδιορίζει ως ΔΠΠ, ή

(γ) εκείνα για τα οποία ο κάτοχός τους μπορεί να μην επανακτήσει ολόκληρη την αρχική επένδυση για οποιοδήποτε λόγο εκτός από την πιστωτική υποβάθμιση του εκδότη, τα οποία πρέπει να ταξινομούνται ως ΔΠΠ.

Ένα συμφέρον που αποκτάται σε μία ομάδα στοιχείων ενεργητικού τα οποία δεν αποτελούν δάνεια ή εισπρακτέα (π.χ. ένα συμφέρον σε ένα αμοιβαίο κεφάλαιο) δεν αποτελεί δάνειο ή εισπρακτέο.

Είναι οι δαπάνες που επιβαρύνουν την οντότητα σε σχέση με την εξερεύνηση και αξιολόγηση πηγών ορυκτού πλούτου πριν από τη διαπίστωση της τεχνικής δυνατότητας υλοποίησης και της εμπορικής βιωσιμότητας της εξόρυξης ορυκτού πλούτου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:

- ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2009
Δρ Χρίστος Βλάχος - Λουκάς Λουκά
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ – **Globaltraining**

- ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΟΔΗΓΟΣ ΠΡΩΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ 2003
ΙΩΑΝΝΗΣ Λ. ΦΙΛΟΣ

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ :

www.globaltraining.gr/nqcontent.cfm (GLOBAL TRAINING)

www.kele.gr (ΚΕΝΤΡΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ)

www.abpm.gr/ (ΑΒΡΜ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ)

